



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI
FEDERICO II**

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

**DOTTORATO DI RICERCA IN ISTITUZIONI E
POLITICHE AMBIENTALI, FINANZIARIE,
PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE
XXVI° CICLO**

TESI DI DOTTORATO

***PROCESSO TRIBUTARIO: DIVIETO DI
TESTIMONIANZA E VALORE PROBATORIO
DELLE DICHIARAZIONI RESE DAL TERZO.***

Tutor

Prof.ssa Paola Coppola

Coordinatore

Prof. F. Amatucci

Candidato: Dott. Antonio Capozzi

A.A. 2013/2014

INDICE

INDICE DELLE ABBREVIAZIONI	6
INTRODUZIONE	10
CAPITOLO I	
PROCESSO TRIBUTARIO, GIUSTO PROCESSO (ART. 111 COST.) E DIVIETO DI TESTIMONIANZA	
1. Nascita del processo tributario	13
2. Evoluzione del processo e divieto di testimonianza	16
3. Giusto processo e processo tributario	18
4. Giusto processo e divieto di testimonianza	24
CAPITOLO II	
ONERE PROBATORIO	
1. Processo tributario ed onere della prova	30
2. Poteri istruttori del giudice e delle parti	37
3. Onere probatorio e divieto di testimonianza	40

CAPITOLO III

DIVIETO DI TESTIMONIANZA

1. Genesi	45
2. Compatibilità con l'art. 2729, 2 comma cod. civ.	48
3. Profili di illegittimità	52
3.1. Segue. La posizione della Corte Costituzionale	58
4. Profili comunitari (sentenza Jussilia)	61
5. Il divieto di prova testimoniale nel codice civile (l'art. 2724 n.3)	67
6. Le aperture della giurisprudenza alla prova testimoniale	71
7. Divieto di testimonianza ed utilizzabilità delle intercettazioni telefoniche	77

CAPITOLO IV

VALORE PROBATORIO DELLE DICHIARAZIONI RESE DAL TERZO

1. Premessa	84
2. Differenze tra testimonianza e dichiarazioni di terzo	86
3. Dichiarazioni del terzo nel processo civile	88
4. Dichiarazioni del terzo nel processo tributario	90
4.1 Posizione della giurisprudenza	95
5. Testimonianza scritta	99

CAPITOLO V

DIVIETO DI TESTIMONIANZA: ESPERIENZE EUROPEE A CONFRONTO

1. Introduzione	107
2. Spagna: sistema tributario	108
2.1 Segue. Processo tributario	110
2.2 Segue. Onere della prova e testimonianza	113
3. Francia: processo tributario	122
3.1 Segue. Onere della prova e testimonianza	125
4. Germania: processo tributario	127
4.1 Segue. Onere della prova e testimonianza	130

CONCLUSIONI	134
--------------------	-----

BIBLIOGRAFIA:

- AUTORI	143
- GIURISPRUDENZA	157
- PRASSI	162

Indice delle abbreviazioni

a) Dei testi normativi, dei rinvii e dei provvedimenti:

c.c.	= codice civile
C.E.D.U. (Cedu)	= Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e la tutela delle libertà fondamentali
cfr.	= confronta
Cost.	= Costituzione
c.p.	= codice penale
c.p.c.	= codice di procedura civile
c.p.p.	= codice di procedura penale
D.	= decreto
D.L.	= Decreto legge
D. Lgs.	= Decreto legislativo
D.M.	= Decreto ministeriale
D.P.R.	= Decreto del Presidente della Repubblica
FGO	= Finanzgerichtsordnung
L.	= Legge
L. Cost.	= Legge costituzionale
LECiv	= Ley de enjuiciamiento civil

LGT	= Ley general tributaria
n.	= numero
nn.	= numeri
op. cit.	= opera già citata
ord.	= ordinanza
sent.	= sentenza
sentt.	= sentenze
ss.	= seguenti
TFUE	= Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea
T.U.	= Testo unico
TUE	= Trattato sull'Unione Europea
vd.	= vedi
ZPO	= Zivilprozessordnung

b) Degli organi giudiziari:

Ad. Plen.	= Adunanza Plenaria
Cass.	= Corte di Cassazione
Corte Cost.	= Corte Costituzionale
C.G.C.E.	= Corte di Giustizia delle Comunità Europee
civ.	= sezione civile

Comm. trib. prov. (C.t.p.)	= Commissione tributaria provinciale
Comm. trib. reg. (C.t.r.)	= Commissione tributaria regionale
Cons. St.	= Consiglio di Stato
Corte EDU	= Corte europea dei diritto dell'uomo
sez. trib.	= sezione tributaria
SS.UU.	= Sezioni Unite della Corte di Cassazione
T.A.R.	= Tribunale amministrativo regionale
T.C.	= Tribunal Constitucional
TEA	= Tribunal Económico-Administrativo
TEAC	= Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAL	= Tribunal Económico-Administrativo Local
TEAR	= Tribunal Económico-Administrativo Regional
Trib.	= Tribunale
T.S.	= Tribunal Superior de Justicia

c) Dei periodici più ricorrenti:

Boll. trib.	= Il bollettino tributario d'informazione
-------------	---

Dig. it.	= Digesto italiano
Dir. prat. trib.	= Diritto e pratica tributaria
Dir. prat. trib. int.	= Diritto e pratica tributaria internazionale
Dir. pubbl.	= Diritto pubblico
Dir. U.E.	= Il diritto dell'Unione Europea
Enc. dir.	= Enciclopedia del diritto
Enc. giur.	= Enciclopedia giuridica Treccani
Foro it.	= Foro italiano
Giur. cost.	= Giurisprudenza costituzionale
Giur. it.	= Giurisprudenza italiana
Giust. civ.	= Giustizia civile
Giust. trib.	= Giustizia tributaria
GT – Riv. giur. trib.	= Rivista di giurisprudenza tributaria
Nov. dig. it.	= Novissimo digesto italiano
Nuova giur. civ. comm.	= La nuova giurisprudenza civile commentata
Rass. trib.	= Rassegna tributaria
Riv. dir. fin. sc. fin.	= Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze
Riv. dir. proc.	= Rivista di diritto processuale
Riv. dir. pubbl.	= Rivista di diritto pubblico
Riv. dir. trib.	= Rivista di diritto tributario

INTRODUZIONE

L'art. 7, comma 4, Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 dispone che *non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale*.

Le prefate limitazioni rinvergono la propria *ratio* nella natura essenzialmente documentale del processo tributario e nell'esigenza di garantire uno svolgimento quanto più *celere* possibile del processo stesso, evitando le evidenti lungaggini di altre formule processuali, prima fra tutte quella civile.

Tenuto conto che il divieto del giuramento non risulta avverso né dalla dottrina né dalla giurisprudenza, anche perché non rappresenta, neppure in via potenziale, una lesione del diritto di difesa costituzionalmente previsto dall'art. 24, le problematiche maggiori sono sorte circa la preclusione della prova testimoniale.

Le critiche prendono le mosse da una lesione concreta dei principi di matrice costituzionale, primo fra tutti quello di difesa, appena accennato.

La predetta violazione deriverebbe dal fatto che il contribuente non potendo usufruire di tale strumento probatorio, a differenza del processo civile e penale, vedrebbe compromessa la propria sfera di "*agibilità processuale*" e la pedissequa possibilità di provare le proprie asserzioni.

Il dibattito raggiunge il proprio acme all'indomani della riforma costituzionale del 1999 - Legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2 - che ha novellato l'articolo 111 della Carta Costituzionale.

Appare evidente che i principi insiti in quello del giusto processo debbono trovare applicazione in modo universale, senza distinzioni di alcun tipo e dunque anche al processo tributario.

Principio del giusto processo che si potrebbe considerare lesa allorché risulta precluso al contribuente, come nel caso in esame, la possibilità di provare con l'istituto giuridico della testimonianza l'esistenza o meno di un fatto rilevante ai fini della ricostruzione della propria capacità contributiva.

Altri punti di discussione circa la legittimità del predetto divieto di testimonianza in ambito tributario trovano la propria radice in una visione sistemica del diritto processuale.

In particolar modo, pur considerando la specificità del processo tributario, appare alquanto discutibile che la difesa del cittadino sia garantita *in toto* nel processo civile e penale e risulti invece monca in quello tributario, stante il divieto di utilizzabilità della prova testimoniale.

Inoltre, giova analizzare l'applicazione pratica dell'art. 7 D. Lgs. 546/1992.

In particolare, occorre verificare se il citato articolo risulti applicabile in maniera estensiva e quindi a tutte le forme di "*narrazione orale*" dei fatti di causa, escludendo quindi qualsiasi forma di prova orale raccolta anche al di fuori della sede processuale, od in maniera restrittiva escludendo quindi solo ed esclusivamente la "*testimonianza formale*", cioè quella forma di testimonianza assunta nel contraddittorio tra le parti dinanzi ad un giudice

terzo ed imparziale ed ammettendo invece altre forme di descrizione orale della fattispecie controversa.

Sposando quest'ultima tesi, dunque, si aprirebbero le porte all'utilizzabilità in giudizio delle dichiarazioni rese dal terzo in fase extra-processuale, ad esempio durante le verifiche effettuate dall'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza.

Problematica strettamente connessa, a questo punto, risulterebbe il valore probatorio da attribuire alle dichiarazioni rese dal terzo. Bisognerebbe indagare se trattasi di una vera e propria prova o di un mero indizio.

Il lavoro in oggetto ha dunque il fine di analizzare ed offrire un'attenta esegesi dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992, sotto l'aspetto della compatibilità ai principi costituzionali di cui agli artt. 24 e 111, i principi di matrice comunitaria, la valutazione dell'onere probatorio ed il valore probatorio da attribuire alle dichiarazioni rese dal terzo.

Ovviamente non senza aver ripercorso le tappe fondamentali della nascita del processo tributario, che ci aiuteranno a comprendere la *ratio* di alcune scelte di fondo del legislatore, prima fra tutte il divieto di testimonianza previsto dall'art. 7 in esame.

CAPITOLO I

PROCESSO TRIBUTARIO E GIUSTO PROCESSO (ART. 111 COST.)

SOMMARIO: 1. Nascita del processo tributario - 2. Evoluzione del processo e divieto di testimonianza – 3. Giusto processo e processo tributario – 4. Giusto processo e divieto di testimonianza.

1. NASCITA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il processo tributario risulta oggi disciplinato dal D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, che ha sostituito il precedente apparato normativo facente capo al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636.

L'origine primitiva del processo tributario, però, deve essere fatta risalire alla legge 20 marzo 1865 n. 2248 allegato E, la quale abolì i tribunali del contenzioso amministrativo ed affidò al giudice ordinario le controversie tra cittadini e pubblica amministrazione su diritti soggetti, comprese quelle tributarie.

Né derivava che il giudice ordinario estendeva la propria cognizione anche alle controversie tributarie, in quanto quest'ultime erano considerate rientranti nell'ampio *genus* delle liti concernenti diritti soggettivi.

In particolare si riteneva che le imposte, con la propria natura statale e coattiva, sfociassero in limitazioni dei diritti individuali di libertà e della

proprietà, e quindi rientrassero nella categoria dei diritti soggettivi, da sottoporre al sindacato del giudice ordinario.

Il riconoscimento di diritti soggettivi al contribuente non significava una tutela piena. Al contrario, la legge 20 marzo 1865 n. 2248 allegato E disponeva che il giudice ordinario non era competente in materia di estimo catastale e di questioni estimative e poteva essere adito solo dopo la pubblicazione dei ruoli e dopo che era stata pagata l'imposta (*solve et repete*). Inoltre il giudice non poteva annullare né sospendere gli atti amministrativi.

Questione diversa, invece, riguardava le controversie di stima, che non erano ritenute “*materia giurisdizionale*” ma “*affare*” amministrativo, la cui cognizione era attribuita alle commissioni tributarie, quali organi amministrativi¹.

Nel 1864 sorsero le commissioni per l'imposta di ricchezza mobile, con funzioni esclusive di accertamento.

Appare evidente che in questa prima fase in Italia esisteva, in ambito tributario, un sistema tipicamente dualistico in cui accanto alla giurisdizione ordinaria coesistevano le commissioni amministrative del contenzioso.

Con il passar del tempo abbiamo assistito ad una diminuzione di competenze tributarie da parte del giudice ordinario ad appannaggio invece delle commissioni tributarie.

¹ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli editore, 2009.

Un passo in avanti in tal senso fu compiuto a partire dagli anni 1936-37², allorquando le commissioni tributarie subirono un'importante riforma con rafforzamento dei propri poteri e competenze.

In particolare ad esse venne attribuito la cognizione delle controversie relativa ad alcune imposte indirette, prime fra tutte l'imposta di registro e di successione.

La problematica rimase l'inquadramento giuridico delle commissioni, che venivano considerate ancora organi tipicamente amministrativi, prive di qualsivoglia funzione giurisdizionale³.

Un notevole passo in avanti fu compiuto con la riforma tributaria degli anni '70.

Giova sottolineare che nella medesima direzione, ovvero nel riconoscimento della natura giurisdizionale delle commissioni, si muove sin da subito parte della dottrina, che rinviene il proprio esponente illustre in Allorio⁴.

L'autore qualifica le commissioni tributarie quali organi giurisdizionali, costituendo la premessa fondamentale all'applicazione delle norme

² R.D. 7 agosto 1936 n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari e R.D. 8 luglio 1937 n. 1517, sulla costituzione e funzionamento delle Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.

³ E' del 1901, nel *Trattato di diritto amministrativo* diretto da VITTORIO EMANUELE ORLANDO, la monografia di SANTI ROMANO, *Le giurisdizioni amministrative speciali*, comprendente anche le commissioni tributarie.

⁴ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942. Altri autori si sono espressi in tal senso. In particolare A. BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1941, I, pag 13; G.A. MICHELI, *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in Riv. Dir. Fin., 1940, I, pag. 225.

processuali civili, considerate norme di diritto processuale comune, al processo tributario.

Il predetto inquadramento deriva dalla circostanza, secondo Allorio, che il processo tributario è un *processo di annullamento-riforma*, in cui il giudice è chiamato talvolta ad annullare l'atto impositivo illegittimo e talaltra a riformare il provvedimento impositivo. Da ciò ne discende che il contribuente è titolare di un vero e proprio diritto potestativo all'impugnazione dell'atto ritenuto illegittimo⁵.

2. EVOLUZIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO E DIVIETO DI TESTIMONIANZA

La prima legge delega di riforma del sistema tributario risale al 1971 e comprendeva anche il processo tributario, prevedendo quattro gradi di giudizio⁶: due dinanzi a commissioni di primo e secondo grado, seguiti da un terzo grado, che poteva svolgersi, alternativamente, dinanzi alla Commissione tributaria centrale o dinanzi alla Corte di Appello. La

⁵ La posizione soggettiva del singolo nei confronti del potere impositivo è vista come posizione di interesse legittimo, in quanto correlata alla giurisdizione di annullamento delle commissioni; ai titolari dell'interesse legittimo è attribuito un diritto potestativo, <<un diritto, insomma, d'impugnazione dell'atto medesimo dinanzi ad organi di giurisdizione speciale che può qualificarsi in parti tempo come diritto all'annullamento di quell'atto>>, E. ALLORIO, *op. cit.*, p. 108.

⁶ Prima della riforma degli anni '70 le Commissioni Tributarie erano articolate in tre gradi, cui si aggiungeva il processo dinanzi al giudice ordinario, anch'esso ovviamente di tre gradi.

sentenza di terzo grado, poi, poteva essere impugnata in Corte di Cassazione.

Nonostante l'evidente marginalizzazione del giudice ordinario ed il primo vero riconoscimento della natura giurisdizionale del processo tributario, il sistema presentava notevoli lacune e difetti sia di ordine strutturale (quali ad esempio la mancanza di tutela cautelare e dell'obbligo di assistenza tecnica), sia in termine di composizione delle commissioni, che facevano capo non a giudici di carriera con competenze tributarie, ma a "*semplici*" esperti in materie tecnico-economiche.

A ciò deve aggiungersi la crescente mole di controversie pendenti.

Alla luce di ciò fu adottata dal Parlamento la legge delega 30 dicembre 1991 n. 413 che prevedeva all'art. 30 un ripensamento *in toto* delle Commissioni e del processo tributario.

Vennero adottati, dunque, i D. Lgs. 31 dicembre 1992 nn. 545 e 546 che disciplinano attualmente, il primo l'istituzione ed il funzionamento delle Commissioni Tributarie, ed il secondo il processo tributario.

Tante le novità rispetto al precedente impianto normativo, tanto da ritenere pacificamente che più che una revisione si trattava di una vera rivoluzione copernicana. Solo per citare alcune novità, basti pensare all'eliminazione del terzo grado di giudizio, all'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni, l'introduzione della tutela cautelare, il rinvio generale al codice di procedura civile, l'introduzione dell'obbligo di assistenza tecnica,

il giudizio di ottemperanza, l'introduzione del divieto di testimonianza da parte dell'art. 7, comma 4, Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre.

Il prefato divieto è stato sin da subito avversato in dottrina⁷, soprattutto in seguito alla revisione dell'art. 111 della Cost. ed al rilievo costituzionale riconosciuto al principio del giusto processo, che deve essere analizzato in dettaglio.

3. GIUSTO PROCESSO E PROCESSO TRIBUTARIO

Il concetto di giusto processo, già prima della riforma costituzionale del 1999 che ha modificato l'art. 111, era da tempo noto in dottrina e nella stessa giurisprudenza.

Parte della dottrina ravvisò le origini culturali del "*giusto processo*" nella nota clausola "*due process of law*"⁸, propria degli ordinamenti di *Common*

⁷ Cfr. F. GALLO, *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, pagg. 17-18; P. Russo, *Sul divieto di prova testimoniale nel processo tributario* in *Rassegna Tributaria* n. 2/2000.

⁸ Si tratta di quella corrente di pensiero che prendendo le mosse dalle riflessioni di P. CALAMANDREI, *Processo e giustizia*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, I, p. 282; N. TROCKER, *Il rapporto processo-giudizio nel pensiero di Piero Calamandrei*, in *Riv. dir. proc.*, 1989, p. 968; M. CECCHETTI, *Giusto processo*, in *Enc. dir.*, aggiornamento, vol. V, Milano, 2001, p. 595, ivi 596 ss.; V. VIGORITI, *Garanzie costituzionali del processo civile. "Due process of Law" e art 24 cost.*, Milano, 1970; M. CAPPELLETTI, *Diritto di azione e di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale. Art. 24 della Costituzione e due process of law*, in *Giur. cost.*, 1961, p. 1284; V. DENTI, *Valori costituzionali e cultura processuale*, in *L'influenza dei valori costituzionali sui sistemi giuridici contemporanei*, Milano, 1985, II, pp. 814-816; L.P. COMOGLIO, *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970, p. 155, afferma che «...il complesso di principi enunciati dagli art. 3, 24, 25 1° comma, 101-104, 107-108, 111, 113, consente di delineare uno schema fondamentale di "giusto processo"»; per un contributo più recente dello stesso Autore si veda *I modelli di garanzia costituzionale del processo*, in *Scritti in onore di Vittorio Denti*, Padova, 1994, I, p. 297 ss.; P. BARILE,

Law, e la ricollegò, altresì, anche a quelle garanzie processuali già contenute nella Carta costituzionale e nelle convenzioni internazionali in materia di diritti umani⁹.

In particolare, il termine “*giusto processo*” viene fatto risalire, nella dottrina italiana, a PIERO CALAMANDREI, secondo il quale la legittimità di un processo doveva misurarsi <<*sull’osservanza di un dato cerimoniale, sul rispetto di sostanziali principi di civiltà giuridica, quali l’imparzialità e la terzietà del giudice, il contraddittorio e l’effettività delle parti, la motivazione delle decisioni*>>¹⁰.

Vi era dunque una stretta relazione tra 24 Cost. ed i principi del giusto processo, in quanto la possibilità di ognuno di agire in giudizio deve essere corroborata dal fatto che il giudizio medesimo si svolga con tutte le garanzie processuali del giusto processo¹¹.

In un primo momento la Corte Costituzionale riteneva che i principi del giusto processo andassero ricercati unicamente nell’art. 24 Cost., sotto forma di diritto di azione e di difesa¹². In una fase successiva la Consulta

Diritti dell’uomo e libertà fondamentali, Bologna 1984, p. 287 afferma l’esistenza di una serie di norme costituzionali che fanno da corona all’art 24 configurando quello che altrove chiamano *due process of law* “il giusto e leale processo”.

⁹ In particolare si ricorda il saggio di V. ANDRIOLI, *La Convenzione europea dei diritti dell’uomo e il processo giusto*, in *Temi rom.*, 1964, p. 444; fra i contributi più recenti si veda L.P. COMOGLIO, *I modelli di garanzia costituzionale del processo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1991, p. 713, ivi p. 735.

¹⁰ P. CALAMANDREI, *Processo e giustizia*, op. cit..

¹¹ Cfr. C. CAPPELLETTI, *Diritto di azione e diritto di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1961, pag. 1284; V. ANDRIOLI, *La convenzione europea dei diritti dell’uomo ed il processo giusto*, in *Temi Rom.*, 1964, pag. 443 e ss..

¹² *Ex multis*, Corte Cost., 22 aprile 1986 n. 102, in *Giur. Cost.*, 1986, I, pag. 565.

arricchisce il processo dei valori di imparzialità e terzietà del giudice¹³, del principio del contraddittorio¹⁴ ed anche se soli pochi mesi prima della riforma costituzionale, del diritto alla ragionevole durata del processo^{15 16}.

La legge cost. 25 novembre 1999 n. 2 ha accolto a pieno nel nostro ordinamento giuridico quanto preannunciato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, provvedendo in tal senso a modificare l'art. 111 Cost..

Il 1° comma del predetto articolo statuisce che <<La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge>> ed il 2° comma prevede che <<ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata>>. I tre commi successivi riguardano specificamente il processo penale. Infine il 6° ed il 7° comma erano già presenti nella precedente formulazione ed attengono all'obbligo di motivazione di tutti i provvedimenti giurisdizionali e all'impugnabilità dinanzi alla Corte di

¹³ Corte Cost., 22 ottobre 1997 n. 317, in *www.giurcost.org*.

¹⁴ Corte Cost., 22 dicembre 1980 n. 188, in *Foro.it*, 1981, I, pag. 318; Corte Cost., 11 febbraio 1999 n. 26, in *Giur. Cost.*, 1999, I, pag. 176.

¹⁵ Corte Cost., 22 ottobre 1999 n. 388, in *Foro.it*, 1999, I, pag. 388.

¹⁶ Sull'argomento si veda M. CECCHETTI, *Giusto processo, op. ult. cit.*, p. 595, ivi 597. Vi è un gruppo di sentenze negli anni '90 che, oltre a richiamare la nozione di giusto processo, ne individua il significato e le implicazioni qualificandolo al rango di vero e proprio principio costituzionale. In particolare da alcune pronunce, relative però al processo penale, emergono le due anime del principio del giusto processo, una relativa alle garanzie attinenti alla posizione e alle funzioni del giudice (Corte Cost. 25 marzo 1992, n. 124, in *Giur. cost.*, 1992, p. 1064; Corte Cost. 22 aprile 1992, n. 186, ivi, p. 1343; Corte Cost. 20 maggio 1996, n. 155, in *Foro it.*, 1996, I, p. 1898; Corte Cost. 31 maggio 1996, n. 177 in *Foro it.*, 1996, I, p. 2268.) e l'altra alle garanzie relative alle posizioni e ai diritti di difesa delle parti in giudizio (Corte Cost. 15 settembre 1995, n. 432, ivi, 1995, p. 3371.); in particolare, con la sentenza 24 aprile 1996, n. 131, in *Giur. cost.*, 1996, p. 1139, la Consulta dà una definizione del principio del giusto processo precisando che in esso «...si compendiano i principi che la Costituzione detta in ordine tanto ai caratteri della giurisdizione, sotto il profilo soggettivo e oggettivo, quanto ai diritti di azione e difesa in giudizio, ivi compresa l'imparzialità del giudice».

Cassazione, per violazione di legge, di qualsivoglia provvedimento che statuisca circa la libertà personale.

L'attenzione degli studiosi si è rivolta in particolar modo ai primi due commi, considerata la portata generale e dunque la propria applicazione ad ogni tipo di processo¹⁷.

Il 2° comma recepisce i principi della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, sottoscritta a Roma il 4 novembre 1950 e recepita con Legge 4 agosto 1955 n.848, e del Patto sui diritti civili e politici del 1966, reso esecutivo in Italia nel 1977. Infatti, l'art. 5, comma 2, e l'art. 6, commi 1 e 2, della Convenzione di Roma, con l'art. 14, commi 1, 2, 3, del Patto sui diritti civili e politici, sono stati trasfusi nell'art. 111 Cost.¹⁸.

L'originalità dell'art. 111 Cost. riformulato consiste, nel primo comma, nella riaffermazione del principio dell'unitarietà della giurisdizione, che deve costringere l'interprete a ripensare ai rapporti tra i differenti processi di cognizione (civile, amministrativo e tributario) specie in relazione ai sempre più frequenti mutamenti di giurisdizione e, nel secondo comma,

¹⁷ Cfr. G. TARZIA, *L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, pp. 6-7, il quale ha ritenuto che al giusto processo così come espressamente previsto, si potesse attribuire una funzione particolare, cioè quella di consentire di «...superare la chiusura dell'ordinamento nazionale alle normative convenzionali per dare ingresso agli insegnamenti offerti dalla giurisprudenza della Corte europea come elementi interpretativi».

¹⁸ Va ricordata anche la Dichiarazione dei diritti dell'uomo, firmata a New York il 1948. Nonostante tale dichiarazione non abbia valore vincolante, ma politico, vengono affermati chiaramente principi riconducibili al concetto di giusto processo. In tal senso l'art. 10 statuisce il diritto di “ogni individuo in posizione di piena uguaglianza ad un'equa e pubblica udienza davanti ad un tribunale indipendente e imparziale, al fine della determinazione dei suoi diritti e dei suoi doveri, nonché della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta”.

nella costituzionalizzazione delle fondamentali situazioni processuali (diritto ad un giudice terzo ed imparziale, diritto al contraddittorio, diritto ad un processo paritario e ragionevolmente breve) il che, andando a definire l'“oggetto processuale” del processo, colma un vuoto costituzionale e, a seguito di ciò, crea nuovi parametri di legittimità delle norme processuali¹⁹. La dottrina processual tributaria, occupatasi dell'interpretazione dell'art. 111, non ha avuto dubbi nel ritenere applicabili i principi enunciati nei primi due commi al processo tributario²⁰. In tal senso, sono sempre più numerosi autori²¹ che concordano nell'attribuire alla nuova formulazione dell'art. 111 Cost. portata innovativa poiché il suo ambito di applicazione andrebbe a superare il limite del processo civile e si estenderebbe ad ogni modello processuale.

Con l'elevazione a principio di portata superprimaria, dunque, la regolarità del contraddittorio diviene un mezzo essenziale per la ricerca della verità e l'attuazione della giustizia: il dialogo tra le parti, in posizione di parità,

¹⁹ Cfr. A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè editore, 2010.

²⁰ Si veda F. GALLO, *Verso un “giusto processo”*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 11; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, pag. 11; A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, pag. 793; E. MANZONI, *Processo Tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, pag. 1095; L. DEL FEDERICO, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e art. 111 Cost.*, in *GT – Riv. Di Giur. Trib.*, 2005, pag. 154 e ss.; R. MICELI, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. Dir. Trib.* 2004 fasc. 12, pag. 763 e ss.; A. GARCEA, *La giurisdizione delle commissioni tributarie ed i principi del “giusto processo”*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2001, n. 3, pag. 484 e ss..

²¹ Si veda G. COSTANTINO, *Giusto processo e procedure concorsuali*, in *Foro it.*, 2001, I, p. 3452 ss., commento ad ordinanza C. Cost. 28 maggio 2001, n. 167, VI, p. 3450 ss.. Per un primo commento interpretativo dell'art. 111 Cost. si veda inoltre: G. OLIVIERI, *La ragionevole durata del processo di cognizione (qualche considerazione sull'art. 111, 2° comma, Cost.)*, in *Foro it.*, 2000, V, p. 251 ss..

diviene «*strumento positivo di ricerca della verità*»²² e mezzo attraverso cui si garantisce l'effettiva tutela della parità delle armi e del diritto di difesa tra i contendenti.

Il principio del contraddittorio processuale, allora, oltre a costituire regola dei rapporti tra le parti processuali, partecipa alla delimitazione dei confini entro cui il giudice deve pronunciarsi e va a ricollegarsi, al contempo, al principio della disponibilità della domanda e dell'oggetto del processo, e, sul piano sostanziale, al principio dell'onere della prova. Il contraddittorio, pertanto, da mera enunciazione di un principio di portata processuale, era stato elevato a regola generale dell'ordinamento, dal preminente contenuto etico-ideologico, volta alla realizzazione al contempo della certezza del diritto “*applicato*”, dell'eguaglianza delle parti, della difesa e dell'imparzialità del giudice²³.

Di guisa che le limitazioni probatorie contenute nell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992 dovrebbero considerarsi illegittime solo qualora l'ordinamento tributario nel suo complesso non sia idoneo a garantire l'effettivo confronto dialettico tra le parti.

²² Ciò spiega anche perché si è soliti ricondurre l'effettività del contraddittorio all'uguaglianza sostanziale dei contendenti. Sul punto E. GRASSO *La collaborazione nel processo civile*, in *Studi in onore di Edoardo Grasso*, Milano, 1999, p. 432, ritiene che <<la posizione paritaria dei contendenti non costituisca solamente il platonico riconoscimento di un diritto naturale di uguaglianza, ma diventi “strumento positivo di ricerca della verità”, a condizione di potersi sempre estrinsecare in un intervento che realizzi un incontro effettivo tra i soggetti del processo, così da evitare che la preparazione della causa rimanga sostanzialmente un'opera individuale, pur appearing formalmente come risultato dell'apporto di più soggetti>>. Si veda, inoltre, E. REDENTI, *Atti processuali*, in *Enc. dir.*, Milano, 1959, p. 107, il quale ha sottolineato come la contraddizione dialettica tra le parti costituisca la tipica forma di collaborazione nella ricerca della verità controversa.

²³ NASI, A., *Contraddittorio (Principio del)*, in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, p. 720.

In tal senso, dall'analisi delle norme che regolano il processo tributario – D.Lgs. 546/1992 – si evince però che esistono altri limiti concreti all'applicazione dei principi del giusto processo, primo fra tutti il diritto al contraddittorio che risulta compresso da tutta una serie di elementi ed istituti contemplati nel processo tributario. In particolare, l'assenza di un'ipotesi di rimessione in termini a seguito di impugnazione tardiva per forza maggiore o caso fortuito e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di costituirsi in giudizio in prossimità dell'udienza di trattazione²⁴.

4. GIUSTO PROCESSO E DIVIETO DI TESTIMONIANZA

L'art. 7 del D. Lgs. 546/1992 fa divieto di introdurre, nel processo tributario, la prova testimoniale.

In primis, giova sottolineare, che tale esclusione determina una differenza palese tra il processo tributario ed altre formule processuali presenti in Italia, in particolare il processo civile e penale.

Non solo. Tale divieto non si riscontra neppure in processi tributari di altri paesi europei²⁵.

²⁴ F. BATTISTONI FERRARA, B. BELLE', *Diritto Tributario Processuale*, Padova, 2009, pag. 192.

²⁵ Cfr. G. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in "Dir. prat. Trib.", 1999, II, pag. 5.

Storicamente il divieto di testimonianza non appartiene alla tradizione normativa del processo tributario. Infatti fu sancito per la prima volta solo nel 1981²⁶. Prima di tale momento dottrina e giurisprudenza erano inclini a ritenere ammissibile la testimonianza nel processo tributario, stante l'assenza di previsione normativa in senso contrario e considerato il rinvio alle norme processuali civili che ammettevano (ed ammettono) tale strumento probatorio²⁷.

In particolare, durante il regime processuale antecedente alle modifiche del 1981, la dottrina, più o meno univocamente, era concorde nel ritenere che la prova testimoniale fosse ammissibile²⁸ anche se con un ruolo di minor peso rispetto al processo civile²⁹ e tale da essere utilizzata sempre con le dovute cautele per l'eventualità delle deposizioni di comodo³⁰ e per l'inopportunità di ritardi derivanti dal suo esperimento.

Inoltre deve rilevarsi che l'istituto delle assunzioni sostanzialmente testimoniali in sede procedimentale esiste incontestabilmente nel sistema tributario, poiché così è positivamente previsto dalle simmetriche regole per l'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva (in ossequio all'ovvia e primaria esigenza che l'amministrazione finanziaria possa assumere

²⁶ Il D.P.R. 3 novembre 1981 n. 739 modificò l'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, introducendo il divieto di prova testimoniale nel processo tributario.

²⁷ F. TESAURO, *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Il fisco*, 2002, n. 40, p. 23 ss..

²⁸ F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 23, p. 1697 ss..

²⁹ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 373.

³⁰ Cfr. G. LAMBERT, *L'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1975, 20, pp. 1485–1493.

informazioni dalle persone che sono informate sui fatti), sebbene il novero dei soggetti escutibili non sia indeterminato³¹.

L'introduzione del divieto di prova testimoniale nel 1981, poi riconfermato e trasfuso nel nuovo processo tributario all'art. 7 del D. Lgs. 546/1992, rappresenta un evidente segno di arretramento giuridico, determinato forse dalla necessità di assecondare la natura essenzialmente scritta del processo tributario e l'esigenza di celerità determinata dalle migliaia di ricorsi ancora pendenti.

Le esigenze pratiche che spinsero il legislatore del 1981 prima e del '92 poi, rispettivamente, ad introdurre e mantenere il divieto di prova testimoniale cozzano con il rispetto dei principi giuridici, primo fra tutti quello costituzionale del giusto processo.

Parte della dottrina³² ha ravvisato un limite all'effettività del contraddittorio, nel processo tributario, nel divieto di giuramento e di prova per testi contenuti nell'art. 7 del D.lgs n. 546/1992 e ha adombrato un profilo di incostituzionalità di tale disposizione per contrarietà con il principio di cui all'art. 111 della Costituzione.

³¹ G. MARINI, *Note in tema di costituzione a mezzo posta nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2002, 6, pp. 2064-2069.

³² Cfr. B. AIUDI, *Giusto processo?*, in *Boll. trib.*, 2000, p. 313 ss.; A. MARCHESELLI, *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, in *Dir. pratic. trib.*, 2003; ID, *Asimmetrie nel diritto alla prova tra fisco e contribuente e diritto di difesa*, in *Giust. trib.* 2007, ID., *Riforma del diritto civile, testimonianza scritta e giusto processo*, 2010; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005; F. PAPARELLA, *Le dichiarazioni di terzi e la prova testimoniale. Profili sistematici*, in *Il processo tributario* a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Padova, 2008, pag. 213 ss.; L. TOSI, *"Testimonianza orale" e "testimonianza scritta" nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, pag. 761 ss; A. COMELLI, *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corr. Trib.* 2013, pag.637 ss..

L'argomentazione più forte fa leva sul fatto che, seppur astrattamente sia a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di indicare in giudizio gli elementi di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa (mentre il contribuente avrebbe solo l'onere di indicare nel ricorso l'oggetto del giudizio e di fornire la dimostrazione del fondamento delle eccezioni da lui formulate), in concreto la prova da parte dell'ente impositore viene acquisita nel corso della fase procedimentale attraverso la fase istruttoria svolta, mentre il privato, nel giudizio, trova difficoltà a provare le eccezioni formulate in ragione delle limitazioni imposte ai suoi poteri probatori, soprattutto in dipendenza del divieto di prova testimoniale e di giuramento³³.

L'elevazione del contraddittorio a principio fondamentale dell'ordinamento rende la problematica di particolare attualità.

Si consideri, infatti, che il diritto alla prova (di per sé corollario del diritto di difesa) rinviene nel contraddittorio un suo necessario contrappeso³⁴. Tali limiti probatori, quindi, incidendo sull'effettività del diritto di difesa e

³³ In senso contrario *cfr.* C. GLENDI, *L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, 4, p. 1126 ss.. L'autore ritiene che la prova testimoniale tipica trovi la sua giustificazione soltanto in un sistema imperniato sull'oralità, mentre il nuovo processo tributario appare ancor più di prima orientato verso la trattazione scritta.

³⁴ S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 345 ss.. L'autore individua quali contrappesi del diritto alla prova, necessari per consentire all'esplicazione del diritto di difesa, sia il contraddittorio sia l'obbligo di motivazione. Muleo, mettendo in parallelo il procedimento penale e quello tributario, giunge alla conclusione che i due sistemi siano equiparabili e, perciò, che il principio del contraddittorio dovrebbe operare anche in ambito tributario.

sull'uguaglianza tra le parti, presentano gravi riflessi sull'effettività del contraddittorio processuale³⁵.

Su tali presupposti è stata più volte sollevata la questione di legittimità costituzionale del divieto di testimonianza con gli artt. 24 e 111 Cost., che affermano in maniera chiara ed incontrovertibili i principi del giusto processo.

La Corte Costituzionale, con vari pronunciamenti, ha sempre ritenuto infondata la questione di legittimità dell'art. 7 D. Lgs. 546/1992³⁶, corroborando il proprio convincimento con una serie di argomentazioni, che a parere della dottrina non appaiono condivisibili.

In particolare, la Consulta ritiene che la differente “*disciplina processuale*” tra processo civile ed amministrativo da un lato e quello tributario dall'altro, non rappresenta un motivo di incostituzionalità, in quanto “*non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo*”.

La Corte, dunque, ritiene che il prefato divieto di testimonianza sia giustificato dalla “*spiccata specificità*” del processo tributario, ma al contempo non ne esplicita i tratti caratterizzanti.

³⁵ In tal senso, cfr. R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, A., Padova, 1994, p. 281 ss.. L'autore osserva, inoltre, che la sommarietà dell'istruttoria e la sbrigatività della trattazione impediscano il diretto confronto tra le tesi contrapposte nonché la precisazione graduale, in contraddittorio, delle argomentazioni che ad avviso del giudice sono più rilevanti.

³⁶ La Corte Costituzionale ha negato che il divieto di prova testimoniale contrasti con l'art. 24 Cost.; in tal senso si vedano l'ord. 26 novembre 1987, n. 506 in *Dir. proc. Amm.*, 1988, pag. 84; l'ord. 23 febbraio 1989, n. 76 in *Giur. Cost.*, 1989, I, pag. 370; l'ord. 8 luglio 1992, n. 328 in *Dir. prat. Trib.*, 1992, II, pag. 1224.

In dottrina invece, sin da subito, è stato ritenuto illegittimo il divieto di testimonianza per contrasto con il principio di difesa di cui all'art. 24 Cost., che ne risulterebbe leso³⁷.

Oggi viene invocato, in aggiunta, la lesione delle regole del giusto processo ex art. 111 Cost., in particolare il principio del contraddittorio e la parità di armi³⁸, ed anche dell'art. 53, comma 1 della Costituzione nell'eventualità in cui ne derivi un'imposizione basata su presupposti fittizi³⁹.

Al fine di adeguare dunque il processo tributario ai principi statuiti dagli artt. 24 e 111 Cost. dovrebbe cadere il divieto di testimonianza. Appare alquanto difficile ritenere osservato il principio di parità processuale e del contraddittorio se per la valutazione di un medesimo fatto, trasfuso in un processo verbale, il giudice penale può ascoltare direttamente le parti in causa o chi ne abbia in qualche modo cognizione, inversamente il giudice tributario deve valutare la medesima fattispecie solo ed esclusivamente in base alla documentazione presentata.

³⁷ F. BATTISTONI FERRARA, *Processo Tributario, riflessioni sulla prova*, in "Dir. Prat. Trib.", 1983, I, pagg. 1628 e ss.; S. LA ROSA, *La fase istruttoria nel processo davanti alle Commissioni Tributarie*, in "Boll. Trib.", 1982, pag. 1263; R. SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in "Riv. Sc. Fin.", 1989, I, pag.550; F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in "Riv. Dir. trib.", 1994, I, pag. 837.

³⁸ A. TURCHI, *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, in "Riv. Dir. trib.", 2002, I, pag. 518.

³⁹ F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, 9, p. 837 ss..

CAPITOLO II

ONERE PROBATORIO

SOMMARIO: 1. Processo tributario ed onere della prova - 2. Poteri istruttori del giudice e delle parti – 3. Onere probatorio e divieto di testimonianza.

1. PROCESSO TRIBUTARIO ED ONERE DELLA PROVA

La trattazione del divieto di testimonianza previsto dall'art. 7, comma 4° D.Lgs. 546/1992 non può prescindere dall'analisi dell'onere probatorio all'interno del processo tributario, anche perché il medesimo articolo di legge regola ai commi 1 e 2 i poteri istruttori delle commissioni tributarie ed i principi operati in ambito di assunzione delle prove.

Con l'espressione onere della prova si fa riferimento, sotto il profilo oggettivo, alla regola di giudizio che consente al giudice di emettere in ogni caso una pronuncia di accoglimento o di rigetto della domanda anche quando i mezzi materiali di prova non abbiano corroborato le rispettive allegazioni.

Sotto il profilo soggettivo, l'onere della prova attiene al criterio di ripartizione degli oneri probatori tra le parti, nel senso che ogni parte deve provare in giudizio i fatti costituenti il fondamento della pretesa vantata⁴⁰.

In sede processuale il fatto non provato si considera non avvenuto.

⁴⁰ Cfr. A. LATTANZIO, *Manuale del processo tributario*, Edizioni Ad Maiora, 2012.

A lungo gli interpreti si sono interrogati sulla possibile estensione del principio dell'onere della prova alla materia tributaria, in ragione dell'esistenza della presunzione di legittimità degli atti dell'Amministrazione finanziaria che sembrava impedirne l'ingresso⁴¹. La presunzione di legittimità degli atti impositivi portava ritenere che l'erario avesse raccolto prove sufficienti per l'emanazione dell'atto e, di conseguenza, conduceva all'esclusione, in sede processuale, dell'onere della prova a carico dell'ente impositore.

Parte della dottrina prospettò l'idea della precostituzione della prova in sede procedimentale da parte dell'amministrazione finanziaria e ravvisò, nel corso del processo, un onere di “*controprova*” a carico del contribuente⁴².

Il ragionamento, che mosse tali autori⁴³ partiva, tra l'altro, dalla semplice intuizione che le norme che fissano le presunzioni legali a favore del fisco attestano che proprio su di essa grava l'onere della prova dei fatti sui quali la pretesa si fonda. Lo sviluppo di siffatta osservazione andava, però, a stravolgere il principio dettato dall'art. 2697 c.c. per cui «*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il*

⁴¹ Si veda A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, I, p. 289.

⁴² Cfr. M. PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 19 e ss.; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 383 ss..

⁴³ In particolare E. ALLORIO, *op. ult. cit.*, pp. 391-393, escludeva si dovesse addossare l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria, in quanto già gravata dell'obbligo di motivazione degli atti di imposizione. Si legittimerebbe, così (secondo l'autore) il principio per cui nel processo tributario ciò che incomberebbe sull'amministrazione finanziaria non è il dovere di dare tutta la prova, ma solo un principio di prova che il contribuente potrebbe vincere dimostrando in via di eccezione la fondatezza delle sue avverse ragioni. L'esigenza della motivazione dell'atto d'imposizione, infatti, rifletterebbe unicamente un aspetto formale dell'atto stesso; la situazione base del tributo verrebbe unicamente affermata, non dovendo essere anche provata.

fondamento», poiché l'onere incombeva non già su chi faceva valere in giudizio il diritto all'annullamento dell'atto ma sulla controparte.

Altra dottrina⁴⁴, traeva dalla natura del processo tributario la deduzione secondo cui l'onere della prova dovesse incombere sull'Amministrazione finanziaria. Il giudizio, infatti, sarebbe stato costruito sulla base di una *provocatio ad opponendum* (l'avviso di accertamento), ma questo non avrebbe esonerato l'ufficio dall'onere di spiegare in giudizio le ragioni della pretesa fiscale.

Un primo importante passo verso il riconoscimento del principio, per cui l'onere della prova deve essere posto a carico dell'erario, fu fatto dalla Corte di Cassazione nel 1979⁴⁵. La Suprema Corte, negò, anzitutto, l'ingresso nel processo giurisdizionale alla presunzione di legittimità degli atti d'imposizione e affermò che la posizione formale di attore in capo all'opponente non rilevarebbe ai fini della distribuzione dell'onere probatorio incidendo, al riguardo, piuttosto la posizione sostanziale dei contendenti. In questo modo ha riconosciuto che l'onere della prova deve essere posto a carico dell'erario in quanto, in base all'art. 2697 c.c., non è l'attore in senso formale che deve provare l'illegittimità del credito vantato dalla pubblica amministrazione, ma (poiché è quest'ultima che - dal punto di vista sostanziale - si afferma creditrice) è l'autorità amministrativa che

⁴⁴ A. BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, I, p. 156; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, III, p. 128 ss.; G.A. MICHELI, *Sulla possibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, p. 13 ss..

⁴⁵ Cfr. C. Cass. n. 2990/1979, in *Giur. it.*, 1979, I, p. 1770 ss..

subisce l'onere della prova dei fatti costitutivi (per legge) della sua pretesa, mentre grava sul destinatario (contribuente) che eccepisca l'inefficacia di quei fatti che (in quanto provati dalla controparte) ovvero assuma che il diritto sia modificato o estinto, l'onere di provare i fatti sui quali l'eccezione si fonda⁴⁶. Sulla scorta di tale pronuncia, ora l'orientamento della giurisprudenza più accreditata è nel senso che - quando la pubblica amministrazione sia convenuta in giudizio per effetto dell'impugnazione di un provvedimento impositivo, la relativa controversia riguarda l'esistenza di un credito dell'Amministrazione finanziaria, riconducibile all'ambito dei rapporti di diritto privato. Di conseguenza, benché l'iniziativa dell'azione provenga dal contribuente (sul quale la pretesa amministrativa viene esercitata in via esecutoria) la posizione sostanziale delle parti vede l'Amministrazione nella veste di attrice e il privato in quella di convenuto. Secondo la disciplina dettata dall'art. 2697 c.c., dunque, la prima deve provare i fatti costitutivi della pretesa, mentre il secondo è tenuto a dimostrare le cause modificative ed eventualmente, istintive di tali fatti o la loro inefficacia⁴⁷. Tale distribuzione del carico probatorio sembra

⁴⁶ Nello stesso senso si veda Cass. Civ., sez. I, n. 5951/1979, in *Rass. avv. Stato*, 1980, I, p. 377 ss..

⁴⁷ Cfr. Cass. 31 gennaio 1996, n. 2092, in *Giust. civ. mass.*, 1996, e Cass., Civ., sez. I, 12 novembre 1998, n. 11420, in *Boll. Trib.*, 2000, p. 385 secondo la quale «*nel processo tributario l'onere della prova si configura non come onere in senso proprio (quale posizione assimilabile a quella di diritto sostanziale), ma come regola di giudizio per il giudice, regola che, in caso di prova mancante o insufficiente, vale ad individuare la parte a cui carico porre la carente dimostrazione dei fatti dedotti (costitutivi, ovvero impeditivi, modificativi o estintivi), in modo da consentire al giudice di pervenire comunque a una decisione di merito, dal che deriva l'irrilevanza della provenienza dell'allegazione probatoria (art. 115 c.p.c.), potendo il giudice trarre il proprio*

giustificato altresì dall'esigenza di vedere garantita la chiarezza dei rapporti tributari che, essendo rapporti di natura patrimoniale, incidono profondamente nella sfera delle libertà costituzionalmente garantite.

Anche la dottrina si è allineata al pensiero della giurisprudenza ed ha riconosciuto che l'onere della prova grava sull'ufficio impositore⁴⁸. In particolare, vi è stato chi⁴⁹ ha rilevato che, benché l'art. 2697 c.c. si applichi anche al processo tributario, diversamente da quanto indurrebbe a concludere un'esegesi meramente letterale della regola, ciò non vuol dire che l'onere della prova incomba su chi ha l'iniziativa processuale, ma sulla parte che fa valere - fuori dal giudizio - la pretesa sostanziale. La natura inquisitoria o dispositiva del processo tributario, invece, non avrebbe alcuna influenza sull'onere della prova.

convincimento (art. 116 c.p.c.) dagli elementi di prova che siano stati forniti da qualunque delle parti, fermo restando che le regole generali sull'onere della prova vanno coordinate, nella materia tributaria, con il limite dei criteri di valutazione utilizzati dall'ufficio nella formulazione dell'avviso di accertamento.»

⁴⁸ Si veda G.F. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, p. 551 ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1913 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1999, p. 473 ss.. SCHIAVOLIN, in particolare, rileva che se prima di emanare l'accertamento non è stata acquisita la prova delle violazioni del contribuente, l'atto deve essere annullato senza che l'Amministrazione possa chiedere l'esperimento di un'istruttoria processuale per rimediare alle carenze di quella amministrativa e tantomeno possa provvedere di propria iniziativa la Commissione tributaria. Tali osservazioni sono di interesse, perché prospetta il legame esistente tra onere della prova, poteri del giudice e il principio del contraddittorio.

⁴⁹ G.M. CIPOLLA, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 ss. nonché ID., *L'onere della prova*, in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1999, p. 528 ss.. Sulla stessa linea di pensiero è L.P. COMOGLIO., *Profili processuali e rilevanza processuale dell'avviso di accertamento*, in *Riv. not.*, 1984, II, p. 166 ss., il quale ritiene che l'art. 2967 c.c. fissi il principio dell'onere della prova anche nel processo tributario.

Di guisa che l'onere della prova non ricade esclusivamente sul contribuente, ma impone all'Amministrazione Finanziaria di provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa tributaria ai sensi dell'art. 2697 c.c.⁵⁰.

In tema di onere della prova e dalla lettura dell'articolo 7 D. Lgs. 546/1992, si evince che la forma processuale adottata impone di definire il nuovo modello processuale – analogamente a quanto comunemente si afferma con riferimento al processo amministrativo – *dispositivo con metodo acquisitivo*⁵¹, essendo incontestabile che il limite posto dai fatti dedotti dalle parti concluda la natura dispositiva del processo tributario, laddove la mancanza di una norma che imponga al giudice tributario di porre a fondamento della decisione (art. 115 c.p.c.) solo le prove richieste dalle parti consente di riconoscere a quel giudice il potere di acquisirne *ex officio*. Ne deriva quindi che il processo tributario è informato al principio della domanda, anche se il predetto art. 7 attribuisce al giudice rilevanti poteri in materia di assunzione delle prove, quali la facoltà di accesso, la richiesta di dati, informazioni e chiarimenti (comma 1), la possibilità di predisporre la consulenza tecnica (comma 2).

Analizziamo ora l'onere probatorio incombente sulle parti processuali.

Nel passato, come pocanzi descritto, partendo dall'assunto di legittimità potenziale dell'atto amministrativo (tra cui sicuramente si annovera l'atto

⁵⁰ Ex multis Cass. 25.05.1993 n. 5870; Cass. 16.04.1992 n. 4696.

⁵¹ Cfr. V. CAIANELLO, *Lineamenti del processo amministrativo*, Torino, 1979; M. BLANDINI, *Il processo tributario*, Milano, 2009.

impositivo tributario), si riteneva che l'onere della prova incombesse solo ed esclusivamente in capo al contribuente, quale promotore e dunque “attore” della lite tributaria.

Più di recente tale impostazione è stata superata, sia per la caducazione del principio di presunta legittimità dell'atto amministrativo-tributario, sia per una più attenta e rigorosa applicazione del principio di matrice civilistica riferibile all'onere della prova.

Appare chiaro che l'art. 2697 non attribuisce un onere tributario più gravoso ad un soggetto piuttosto che ad un altro in relazione alla posizione processuale di attore o convenuto, ma fa discendere l'onere probatorio in capo a colui, sia esso attore o convenuto, che afferma o eccepisce l'esistenza o l'inesistenza di un fatto⁵².

Ne deriva che nel processo tributario l'Amministrazione ha l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa, spettando invece al contribuente l'onere di provare i fatti, modificativi od estintivi, dedotti in via d'eccezione per resistere alla pretesa vantata dall'Amministrazione medesima⁵³.

⁵² Merita di essere segnalata la sentenza della Corte di Cassazione 20 novembre 2001, n. 14571, con la quale i Supremi Giudici hanno precisato che *“posto che la notifica dell'atto impositivo inerisce al legittimo esercizio del relativo potere, il contribuente che deduca qualsiasi vizio relativo alla notificazione stessa non formula un'eccezione in senso proprio (che lo rende attore nella dimostrazione dei fatti addotti a supporto del vizio denunciato) bensì svolge una contestazione avente ad oggetto proprio l'illegittimità dell'esercizio in concreto del potere impositivo. Sicché incombe sull'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare l'esistenza delle condizioni di validità dell'atto impositivo impugnato, ivi compresa la validità della sua notificazione.”*

⁵³ Cfr. Corte di Cassazione 23 dicembre 2000, n. 16166, con la quale i giudici di legittimità hanno statuito che *“in sede di contenzioso tributario, sussiste l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del quantum accertato nel quadro dei parametri prescelti, non sussistendo in materia tributaria alcuna presunzione di legittimità dell'avviso di accertamento”*.

L'assetto della distribuzione dell'onere della prova soffre di deroghe, che possono essere pattizie (art. 2698 c.c), sempre che non si tratti di diritti indisponibili, o derivare dalla stessa iniziativa del giudice, che in taluni casi ha il potere-dovere di disporre mezzi istruttori al fine di richiedere dati, chiarimenti o disporre la consulenza tecnica od infine avere la propria fonte nella legge. In questo caso siamo di fronte alle c.d. presunzioni legali, che risultano definite dall'art. 2727 c.c. come le conseguenze che la legge trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato.

2. POTERI ISTRUTTORI DEL GIUDICE E DELLE PARTI

I poteri istruttori, sotto il profilo sistematico, possono essere distinti in poteri esercitabili dalla Commissione Tributaria e poteri istruttori azionali dalle parti del processo ovvero Amministrazione Finanziaria e contribuente. Si può compiutamente osservare che l'art. 7 D. Lgs. 546/1992 enunci in termini compiuti i poteri istruttori, esercitabili d'ufficio, dalle commissioni tributarie.

Ne discende che gli ulteriori poteri istruttori contemplati dal codice di procedura civile ed attribuiti al giudice ordinario non trovano ingresso nel processo civile⁵⁴. Ciò nonostante il rinvio alle norme del c.p.c. operato

⁵⁴ In tal senso, non sono applicabili le norme del codice di procedura civile in tema di ordine ispezione di persone e cose (art. 118), delega all'assunzione di prove (art. 203), rogatorie estere (art. 204), richiesta di informazioni alla pubblica amministrazione (art. 213), ispezioni, esperimenti e riproduzioni meccaniche (art. 258 ss.).

dall'art. 1 comma 2° D.Lgs. 546/1992, in quanto l'art. 7 del medesimo decreto va considerato norma speciale.

In particolare, ai sensi dell'art. 7 D. Lgs. 546/1992 il giudice tributario ha la facoltà di disporre di accessi ed ispezioni, richiedere dati, informazioni e chiarimenti, richiedere relazioni tecniche ad organi dello Stato ed infine disporre la consulenza tecnica.

E' stato abrogato il comma 3 del predetto articolo 7 che conferiva alle Commissioni la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia⁵⁵.

I poteri istruttori delle Commissioni, dunque, non posso avere finalità esplorative, ma sono vincolati nel fine, in quanto posso riguardare solo fatti e temi di prova indicati dalle parti processuali.

L'oggetto del processo (e conseguentemente della prova: c.d. *thema probandum*) è determinato dall'iniziativa delle parti, mediante l'allegazione

Inoltre il giudice non può disporre l'interrogatorio, anche se la norma del codice civile è assorbita dal potere di invitare il contribuente a comparire di persona per fornire informazioni e chiarimenti

⁵⁵ Per la Corte Costituzionale, 19 marzo 2007, n. 109, in *Giur. It.*, 2007, pag. 2611, il legislatore abrogando il comma 3 dell'art. 7 D. Lgs. 546/1992 <<ha voluto rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario>>, per cui se <<la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, certamente non implica affatto – né consente – che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di longa manus dell'Amministrazione: in particolare attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione>>.

dei fatti costitutivi, impeditivi, estintivi e modificativi del rapporto d'imposta.

In questo senso si può affermare che il processo tributario è retto dal *“principio della disponibilità dell'oggetto del processo”*.

La giurisprudenza della Suprema Corte si è pronunciata più volte sui poteri istruttori officiosi delle Commissioni Tributarie, premettendo come essi siano meramente integrativi o sussidiari dell'onere probatorio introdotto dalle parti⁵⁶.

Per quanto concerne le parti, la cui attività istruttoria si affianca a quella officiosa delle Commissioni Tributarie, si discute circa la possibilità che queste possano avvalersi in tale fase, giusta il rinvio di cui all'art. 1 comma 2, degli ulteriori poteri istruttori di cui al codice di procedura civile.

La tesi che riconosce tale facoltà alle parti processuali risulta fondata⁵⁷. In tal senso, se l'intenzione del legislatore fosse stata quella di elencare in termini esaustivi le prove esperibili nel processo tributario non solo ad iniziativa del giudice, ma altresì ad impulso ed istanza delle parti, non avrebbe allora avuto senso alcuno sancire espressamente l'inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale, essendo all'uopo sufficiente la non menzione dell'uno o dell'altro nel contesto di tale articolo.

In altre parole, il divieto in questione presuppone implicitamente, ma non meno inequivocabilmente, che, in assenza del relativo divieto, entrambi i

⁵⁶ Cfr. Cass. 7 febbraio 2011, n. 1701, in *B.T.*, 2001 pag. 1572.

⁵⁷ Cfr. C. GOBBI, *Il processo tributario*, Giuffrè, 2011.

mezzi di prova sarebbero stati esperibili; a conferma, per l'appunto, che il legislatore medesimo ha inteso, con l'art. 7, disciplinare esclusivamente l'istruttoria officiosa, senza per converso occuparsi di quella promuovibile dalle parti, per la quale si rende dunque operante il rinvio alla normativa del processo civile, tranne per quanto riguarda il giuramento e la prova testimoniale, che risultano vietati.

3. ONERE PROBATORIO E DIVIETO DI TESTIMONIANZA

Poiché il diritto alla prova costituisce uno dei principi in cui si sostanzia il diritto di difesa, esiste un forte legame tra lo stesso ed il diritto al contraddittorio, per cui, in sede di formazione del materiale probatorio, al giudice sono attribuiti particolari poteri tesi a salvaguardare l'effettività del contraddittorio tra le parti e, cioè, a garantire che entrambi i contendenti siano posti in condizione di verificare direttamente i mezzi di prova utilizzati a fondamento delle rispettive argomentazioni.

Tra il diritto alla prova (che si sostanzia nel principio dell'onere della prova) e quello al contraddittorio sembra sussistere, cioè, una sorta di doppio legame per cui il primo non è soddisfatto se non viene garantito il secondo e viceversa.

Da un profilo di diritto sostanziale, infatti, l'onere della prova impone a colui che avanza una pretesa (o eccezione) di dimostrare la certezza del suo

diritto alla controparte⁵⁸ e, perciò, in sede di avvio del giudizio esige la necessaria conoscibilità del *petitum*, della *causa petendi* e delle prove offerte e, nel corso dell'istruttoria processuale, comporta che a colui contro cui la pretesa è fatta valere debba essere garantita l'uguaglianza formale e l'effettiva possibilità di difesa attraverso la concreta conoscibilità dei documenti probatori (c.d. prove precostituite) e la partecipazione alla fase di costituzione delle prove (costituende) nel corso del giudizio.

Da un profilo processuale, inoltre, l'onere della prova subordina l'esercizio del potere giurisdizionale al metodo dialettico e, quanto all'oggetto del giudizio, al principio della domanda ed il giudice, perciò, può pervenire ad una decisione solo allorquando i soggetti processuali gli rappresentino i fatti su cui si fondano rispettivamente la pretesa e le eccezioni, in modo da garantire la conoscenza *thema decidendum et probandum*.

La corretta individuazione e distribuzione dell'onere probatorio, dunque, rappresenta un elemento rilevante ai fini dell'analisi dell'attuale divieto di testimonianza nel processo tributario.

Sino all'emanazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 l'estensione dei poteri officiosi del giudice tributario era tale che si configurava senza dubbio un contenzioso connotato da un principio inquisitorio.

⁵⁸ S. SANTA, C. PUNZI, *Diritto processuale civile*, Padova, 2000, p. 183 ss.. Gli autori precisano che il diritto sostanziale, come aveva stabilito su chi incombe l'onere della prova, così stabilisce quali siano i mezzi e gli enti dei quali la certezza risulta, quale grado e a quali condizioni di certezza essi diano i limiti entro i quali la certezza può essere richiesta a determinati enti o mezzi.

Infatti l'art. 25 R.D. 8 luglio 1937 n. 1516 consentiva alle Commissioni Tributarie tutte le facoltà di indagine, accesso, ispezione, controllo, richiesta dati, informazioni e chiarimenti, che potevano andare oltre il *thema decidendum* fissato dalle parti.

In tale contesto, accanto a poteri officiosi delle Commissioni di così ampio respiro, si constata l'assenza del divieto, e dunque l'ammissibilità, della testimonianza, intesa come narrazione di fatti rilevanti per la decisione e rimessi alla mera valutazione del giudice.

Con l'approvazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 il sistema rimaneva sostanzialmente inquisitorio, nonostante il richiamo alle disposizioni del Codice di procedura civile, se ed <<*in quanto compatibili*>>, convenuto all'art. 39. In tal senso, l'art. 35 attribuiva alle Commissioni i più ampi poteri in materia di accesso, richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, previsione della consulenza tecnica, senza essere vincolati, in maniera pedissequa, a quanto dedotto dalle parti in mezzi istruttori.

Sicché, in tale contesto, i poteri istruttori potevano essere liberamente esercitati ogni qualvolta la Commissione lo riteneva opportuno per conoscere i fatti rilevanti per la decisione, ma questi erano tuttavia vincolati alla cornice probatoria costituita dalle allegazioni di parte e soprattutto dalla motivazione della pretesa tributaria.

Da quanto sin qui detto si può notare come il mezzo probatorio della testimonianza presenta uno stretto legame con l'impostazione del processo

tributario e soprattutto con la natura dei poteri istruttori attribuiti alle Commissioni.

Infatti, la dottrina dominante, ha in da subito sostenuto l'ammissibilità della testimonianza nel processo tributario, sino a quando il legislatore ne ha disposto l'esplicito divieto.

Solo nel 1981 con D.P.R. 3 novembre n. 739 è stato modificato l'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, introducendo il divieto di prova testimoniale nel processo tributario.

Si può evidenziare che al di là delle esplicite intenzioni del legislatore, riconducibili alla diminuzione dei processi pendenti e l'inquadramento del processo tributario come essenzialmente scritto, l'introduzione del divieto di testimonianza presenta uno stretto legame con il superamento del "*processo inquisitorio*" e l'attuazione del principio "*dispositivo con metodo acquisitivo*", in virtù del quale i poteri istruttori delle Commissioni posso essere esercitati nei limiti <<*dei fatti dedotti dalle parti*>>.

Inoltre, giova sottolineare, in tema di onere della prova, che l'Amministrazione Finanziaria usufruisce di strumenti probatori molto più ampi rispetto al contribuente, potendo disporre in sede procedimentale, al fine di corroborare i propri atti di accertamento, della prova testimoniale sotto forma di dichiarazioni rese dal terzo, di cui si dirà *infra*. Ne deriva che per l'Amministrazione l'onere di provare i fatti a fondamento della pretesa tributaria risulta adempiuto molto più facilmente, violando gli artt. 3 e 24

della Costituzione⁵⁹, la cui approfondita trattazione si rinvia al capitolo seguente.

⁵⁹ C. GOBBI, *op. cit.*, pag. 301.

CAPITOLO III

DIVIETO DI TESTIMONIANZA

SOMMARIO: 1. Genesi – 2. Compatibilità con l’art. 2729, 2 comma cod. civ. - 3. Profili di illegittimità – 3.1 La posizione della Corte Costituzionale - 4. Profili comunitari (sentenza Jussilia) – 5. Il divieto di prova testimoniale nel codice civile (l’art. 2724 n.3) - 6. Le aperture della giurisprudenza alla prova testimoniale – 7. Divieto di testimonianza ed utilizzabilità delle intercettazioni telefoniche.

1. GENESI

L’art. 7 D. Lgs. 546/1992 pone il divieto di giuramento e testimonianza nel processo tributario.

Il processo tributario, dunque, aspira ad essere un processo essenzialmente scritto e documentale⁶⁰.

L’esclusione del giuramento non ha destato particolari perplessità, sia perché rappresenta una regola tradizionale del processo tributario, in quanto già nei precedenti assetti né era previsto il divieto, sia perchè risulta la conseguenza diretta della sfiducia del Legislatore in questo mezzo di prova.

⁶⁰ In tal senso la Corte Costituzionale con ordinanza 23 aprile 1998, n. 141 affermava che <<il processo tributario è conformato dal legislatore, sia sotto l’aspetto probatorio che difensivo, come processo documentale. E’ ciò nel senso che si svolge attraverso atti scritti mediante i quali le parti provano le rispettive pretese o spiegano le relative difese>>.

Il divieto di ammettere il giuramento si giustificava con la natura essenzialmente inquisitoria del processo tributario.

La Corte di Cassazione⁶¹, nel 2007, occupandosi di c.d. autocertificazioni, ha ribadito l'operatività del divieto di giuramento, rilevando nello specifico che <<l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4 D. Lgs. 546/1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione – un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato ma anche costituito fuori dal processo>>⁶².

Ovviamente, la giustificazione fornita per la preclusione all'ammissione del giuramento non è utilizzabile per la prova testimoniale, ammessa in qualunque processo anche di tipo inquisitorio.

In tal senso, la genesi del divieto di testimonianza è totalmente diversa.

La prova testimoniale risulta necessariamente orale e formata *nel processo*, nel rispetto di una rigida ritualità (formulazione di specifici capitoli,

⁶¹ Corte Cass. 15 gennaio 2007, n. 703.

⁶² La decisione della Corte sembra rinnegare il principio che gli stessi Ermellini avevano annunciato, affermando che <<le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà) hanno valore probatorio proprio degli elementi indiziari, come tali valutabili liberamente dal giudice>> (Corte Cass. 10 febbraio 2006, n. 2940). Al riguardo, con la recente sent. n. 1662 del 24 gennaio 2013 la Cassazione ha precisato che nel processo tributario, in virtù del disposto di cui all'art. 7, comma 4, del D. Lgs. n. 546 del 1992 – per cui non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale – l'autocertificazione non può assumere valenza probatoria, se così non fosse, infatti, verrebbe "aggirato" il divieto di che trattasi.

giuramento dei testi *etc.*), ad iniziativa di parte e con valore probatorio pieno.

Come già avuto modo di accennare, solo nel 1981, con D.P.R. 3 novembre n. 739 che modifica l'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, il divieto di prova testimoniale trova ingresso nel processo tributario. Tale divieto viene poi confermato nell'attuale previsione processuale tributaria all'art.7.

Prima del 1981, dunque, stante l'assenza di qualsivoglia veto, la testimonianza veniva comunemente considerata ammissibile al fine di provare *i fatti di causa*.

Si ritiene, però, che anteriormente al 1981 esistevano già norme di matrice tributaria che prevedevano l'esclusività della prova documentale. In tal senso basti pensare all'art. 61 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che prevede l'impossibilità per i contribuenti obbligati al mantenimento delle scritture contabili di provare circostanze omesse nelle scritture stesse od in contrasto con le loro risultanze. Di guisa che la prova testimoniale, allora ammessa, presentava un ambito di operatività alquanto limitato. In particolare la testimonianza era utilizzabile per la dimostrazione di fatti non documentabili per iscritto, come ad esempio l'elemento soggettivo in materia sanzionatoria.

La dottrina sin da subito, all'indomani dell'introduzione del divieto di prova testimoniale, si è interrogata sulla legittimità del predetto divieto alla luce dei principi di matrice costituzionale, prima del diritto di difesa (art. 24

Cost.) e poi, a seguito della riforma del 1999, del giusto processo (art. 111 Cost.)⁶³, il cui approfondimento si rinvia al paragrafo 3.1.

2. COMPATIBILITÀ CON L'ART. 2729, 2 COMMA COD. CIV.

L'art. 2727 c.c. definisce le presunzioni quali *conseguenze che la legge o il giudice traggono da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato*.

Superando la *querelle* concernente l'inquadramento delle presunzioni tra elementi di valutazione dei mezzi di prova già acquisiti o tra le prove in senso tecnico, che non interessa ai fini del presente lavoro, in via preliminare giova individuare le presunzioni esistenti nel nostro ordinamento giuridico.

Si distingue tra presunzioni legali e presunzioni semplici, entrambe presenti nel panorama tributario.

Le presunzioni legali, ai sensi dell'art. 2727 c.c., sono quelle che rinvergono il proprio fondamento nella legge stessa, la quale da un fatto noto fa discendere l'esistenza di un fatto ignoto, ammettendo (*iuris tantum*) o meno (*iuris et de iure*) la prova contraria (art. 2728 c.c.).

Il sistema tributario è intriso di presunzioni legali.

⁶³ Cfr. F. GALLO, *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in "Rass. trib.", 2000, pagg. 17-18.

Basti pensare, in materia di imposte dirette, all'art. 32, n. 2 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che prevede l'imputazione a ricavi o compensi dei prelevamenti e versamenti non registrati.

In materia di imposte indirette, in particolare di Iva, l'art. 1 D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 dispone che si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti.

Le presunzioni semplici, invece, previste dall'art. 2729 c.c. e lasciate al prudente apprezzamento del giudice, trovano ingresso nel processo unicamente se sorrette dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Un esempio tipico di presunzione semplice sono gli studi di settore.

Definiti *standard medi di redditività*, gli studi di settore non possono da soli porsi a fondamento dell'accertamento del reddito, essendo necessario il contraddittorio con il contribuente, che consente l'acquisizione dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge⁶⁴.

Dopo un inquadramento generale, a questo punto giova focalizzare l'attenzione sull'art. 2729, comma 2, c.c., il quale sancisce che “le

⁶⁴ Sul punto, difatti, le Sezioni Unite della Suprema Corte (Cass., S.U., del 18 dicembre 2009, sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 e, da ultimo, Sez. trib., del 6 luglio 2010, ordinanza n. 15905) hanno statuito che <<la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è “ex lege” determinata in relazione ai soli standards in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento con il contribuente.>>. In tal senso, Cass. 28 dicembre 2011, n. 29185.

presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni”.

Il legislatore ha introdotto un divieto che riguarda le presunzioni semplici ovvero quelle che pur non previste dalle legge sono lasciate al prudente apprezzamento del giudice in presenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Ci si chiede se sia possibile ammettere la prova presuntiva e sconfessare al tempo stesso la prova per testi ed oltretutto qualora si sostenga la compatibilità dell’art. 7, comma 4 D. Lgs. 546/1992 con l’art. 2729, comma 2 c.c., giova indagare se l’inapplicabilità al processo tributario della norma civilistica realizzi una disparità di trattamento vietata dall’art. 3 Cost..

A questo proposito la corte di Cassazione ha affermato che *<<nel giudizio innanzi alle Commissioni Tributarie non trova applicazione l’art. 2729, secondo comma, c.c.,(.....). Nel processo tributario il sistema delle presunzioni – peraltro materia di previsione espressa – necessariamente prescinde dalle limitazioni alla prova per testimoni, mezzo ad esso totalmente estraneo>>⁶⁵.*

Il convincimento della Corte è stato fortemente criticato, in quanto rappresenta, a giudizio della dottrina, una posizione che non risolve il problema della compatibilità tra presunzione e divieto di testimonianza⁶⁶.

⁶⁵ Nella medesima direzione vd. Corte di Cass. 19 dicembre 1997, n. 12854, *CTRIB*, 1998, 1897; Corte di Cass. 3 dicembre 1983, n. 7240, *F*, 1984, 4100.

⁶⁶ Cfr. M. BLANDINI, *Il processo tributario*, VII ed., Il sole 24 ore, Milano, 2007, pag.50, il quale afferma che *<<la Corte di legittimità offre, a conforto del principio*

Altra parte della dottrina, invece, ritiene che la prova per presunzioni semplici rimane utilizzabile in campo tributario per due sostanziali ragioni⁶⁷.

In primo luogo, come pacificamente condiviso, le norme del codice civile non trovano diretta applicazione nel diritto tributario, ma soltanto qualora né ricorrano i presupposti che giustificano l'integrazione del diritto tributario con la disciplina del codice civile.

L'integrazione in via analogica può operare solo nel caso in cui la norma del codice esprima un principio generale, che non riguarda il caso in esame. Inoltre, viene sottolineato che sebbene l'istituto delle presunzioni sia mutuato dal diritto civile ed a questo si debba avere riguardo in prima battuta, è facilmente constatabile come il Legislatore utilizzi tale mezzo istruttorio tanto in materia di imposte dirette che Iva, in guisa del tutto specifica provvedendo a disciplinare puntualmente l'utilizzabilità ai fini dell'accertamento⁶⁸.

La normativa tributaria si pone, quindi, in posizione di specialità e, comunque, di prevalenza rispetto alla disciplina di cui al citato art. 2729, comma 2 c.c..

affermato, una proposizione tautologica, priva di alcuna sostanza argomentativa e lascia aperto ed insoluto, almeno nell'opinione di chi scrive, il problema della compatibilità, nel processo tributario, di una prova presuntiva con il divieto di testimonianza>>.

⁶⁷ Cfr. L. P. COMOGLIO, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Relazione predisposta per il IV Seminario di studi e aggiornamento professionale per Magistrati tributari (sul tema generale *Questioni attuali, sostanziali e processuali, di diritto tributario*), in Torino, il 18 gennaio 2007; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente (nelle imposte dirette e nell'IVA)*, Milano, 1993.

⁶⁸ Cfr. M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Milano 1997, pag.88.

Se dunque il divieto di testimonianza ‘resiste’, anche se in maniera non unanime, all’ingresso nel processo tributario delle presunzioni semplici, il medesimo risultato non si ottiene analizzando i principi costituzionali, la cui trattazione si rimanda al paragrafo seguente.

3. PROFILI DI ILLEGITTIMITÀ

Le ragioni del divieto di testimonianza sono state individuate sia nella natura essenzialmente documentale del processo tributario, che nell’esigenza di celerità dello stesso sia, e soprattutto, nella “*sfiducia*” nei confronti dei possibili testimoni che, in quanto essi stessi contribuenti, potrebbero essere influenzati nelle loro dichiarazioni da una sorta di favore nei confronti della parte privata piuttosto che dell’amministrazione, e, a tal proposito si è parlato di “*dubbia attendibilità del teste, anch’egli spesso indirettamente interessato come contribuente*”⁶⁹.

Seppure l’impostazione principalmente documentale del rapporto d’imposta è innegabile, la prova orale non è totalmente irrilevante: i fatti rilevanti potrebbero essere fatti non economici e non documentabili per iscritto e, in tal caso, la preclusione della prova testimoniale si tradurrebbe nell’impossibilità di riprodurli nel processo.

Numerose critiche al divieto posto dall’articolo 7 sono emerse dopo la riforma costituzionale del 1999 (Legge costituzionale 23 novembre 1999, n.

⁶⁹ G. GAFFURI, *Lezioni di Diritto Tributario*, Parte Generale – Cedam 1989.

2) che ha novellato l'articolo 111 della Carta Costituzionale, poiché si ritiene indispensabile applicare i principi del giusto processo anche al processo tributario, che dovrebbe essere celebrato offrendo la massima garanzia di difesa e nel pieno contraddittorio delle parti, non diversamente dal processo civile o penale⁷⁰.

I punti zenitali che devono informare lo schema processuale sono allora sia il diritto alla prova, inteso come diritto di difesa⁷¹, sia l'esplicazione di un pieno contraddittorio⁷²; vale a dire gli artt. 24 e 111 della Costituzione.

Appare inconfutabile che per adeguare il processo tributario alle regole del giusto processo dovrebbe cadere il divieto delle prove per testi, per violazione degli articoli 24 e 111 della Costituzione, o comunque per irragionevolezza: *“riesce infatti difficile capire ... la ragione per cui, nell'accertamento di un fatto indicato in un processo verbale, il giudice penale possa ascoltare la viva voce del verbalizzante, ed invece, il giudice tributario, chiamato ad accertare il medesimo fatto, debba limitarsi alla lettura delle carte”*⁷³.

⁷⁰ Per la negazione dell'equiparazione tra il sistema probatorio procedimentale e quello processuale e per l'inapplicabilità dei criteri penalistici al primo, vd. S. LA ROSA, *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, pagg. 297 e seguenti. (l'Autore tuttavia condivide l'applicazione analogica dell'art. 191 del codice di procedura penale al processo tributario: cfr. *ivi*, pag. 302).

⁷¹ G. VASSALLI, *Il diritto alla prova nel processo penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1968, pag. 12.

⁷² Cfr. F. P. LUISO, *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, in *Dir. proc. amm.*, 2000, pag. 339.

⁷³ F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario* in *Rassegna tributaria* n. 1/2006. In senso diametralmente opposto a quanto riportato nel testo, si veda C. GLENDI, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario* in *GT Rivista di Giurisprudenza tributaria* n. 9/2007 secondo il quale *“la sancita in operatività della prova testimoniale come prova legale tipica, a ben vedere, non*

Nonostante i limiti ed i rischi della prova testimoniale, in particolare quelli sull'attendibilità dei testimoni e sulla libertà del giudice nel valutarne le dichiarazioni (eventuali abusi nell'utilizzo dell'istituto potrebbero comunque essere scongiurati attraverso il controllo di rilevanza ed ammissibilità delle prove allegate già previsto dal codice di procedura civile), è innegabile come la sua introduzione nel processo tributario potrebbe essere salutata come un *“apporto di civiltà giuridica”*⁷⁴, che il legislatore dovrebbe attentamente valutare, mentre il mantenimento dell'esclusione dal processo tributario del mezzo istruttorio orale potrebbe rappresentare *“un vulnus al principio di effettività e pienezza della tutela giurisdizionale suscettibile di creare sospetti di illegittimità costituzionale ed anche rilievi di incompatibilità comunitaria della stessa”*⁷⁵.

Nella sua larga maggioranza, dunque, la dottrina ritiene, che l'esclusione della prova per testimoni nel processo tributario non sia giustificata⁷⁶, anche se esistono autorevoli eccezioni⁷⁷.

costituisce una limitazione dei poteri istruttori del giudice tributario ma, al contrario, ne valorizza il libero convincimento, disancorandolo da tutte le circoscrizioni della prova legale tipica che, oltretutto, contrariamente a quanto si continua a predicare, non sono affatto in armonia con i valori del giusto processo”.

⁷⁴ C. LAMBERTI, *La prova testimoniale nel giudizio tributario* in *GT Rivista di Giurisprudenza tributaria* n. 5/2005.

⁷⁵ C. LAMBERTI, op. ult. cit.

⁷⁶ Si veda, sul punto, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., pagg. 156 e seguenti e *Id.*, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *“Rass. trib.”* n. 2/2000, pagg. 567 e seguenti; F. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *“Dir. prat. trib.”*, 1999, II, pag. 17; A. VIOTTO, *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, in *“Riv. dir. trib.”*, 2001, II, pagg. 53 e seguenti; S. MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*,

Gli argomenti fondamentali proposti dagli assertori della tesi dominante si possono, dunque, così condensare⁷⁸:

- le previsioni civilistiche (art. 2729, comma 2, del codice civile) abbinano prova per testimoni e prova per presunzioni e quest'ultima è pacificamente (e legislativamente) ammessa nel processo tributario. Se infatti l'Ufficio può avvalersi delle presunzioni ed il contribuente non può difendersi attraverso il ricorso alla prova testimoniale si attua un'inammissibile disparità delle armi tra accusa e difesa. Parità tutela e riconosciuta nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., nel quadro dell'attuazione del giusto processo;
- è possibile, all'Amministrazione finanziaria, raccogliere informazioni da terzi nell'ambito dell'istruttoria amministrativa (per esempio, art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973) il che comporterebbe un'alterazione della *parità delle armi* nel processo⁷⁹;

in *Rass. trib.* n. 6/2002, pagg. 1989 e seguenti, nonché, ancorché alquanto risalente, F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario: riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pagg. 1603 e seguenti.

⁷⁷ Da ultimo, C. GLENDI, *Postilla alla nota di A. MARCHESELLI, L'inapplicabilità dei principi del giusto processo può essere derogata se si controverta sulle sanzioni*, in *GT*, 2007, pagg. 393 e 394.

⁷⁸ Cfr., C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, pag. 949; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1998, pag. 217; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 171. S. MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 2001; F. GALLO, *Verso un giusto processo tributario*, *ivi*, 2003, pag. 29.

⁷⁹ Cfr. Cass. n. 4269 del 25 marzo 2002, rel. FALCONE, in banca dati *il fiscovideo*; vd. anche G. FALCONE, *Dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Il Giornale del Dottore Commercialista*, 2002, pagg. 6 e ss..

- la prova testimoniale consiste nella dichiarazione in ordine all'esistenza ed all'atteggiarsi di fatti rilevanti ai fini della decisione della controversia assunta dal giudice in contraddittorio tra le parti e correlata alla responsabilità del dichiarante (art. 251, comma 2, del codice di procedura civile e art. 372 del codice penale). Non vi è quindi una differenza ontologica che la distingua dalla semplice dichiarazione del terzo, ma solo la previsione di un sistema di garanzie volto ad assicurarne la veridicità;
- nel diritto tributario sono frequenti ipotesi nelle quali la prova di un fatto può essere data attraverso dichiarazioni del terzo; si pensi alla dimostrazione della *disponibilità* di un bene (art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 relativamente all'accertamento di circostanze di fatto), ovvero alla prova inerente alla personalità e alle condizioni economiche e sociali dell'incolpato in tema di sanzioni amministrative tributarie (art. 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997);
- risulta incontrovertibile che per adeguare il processo tributario alle regole del giusto processo dovrebbe cadere il divieto delle prove per testi, per violazione degli articoli 24 e 111 della Costituzione. Inoltre vi è chi ritiene che il divieto di testimonianza violi il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), in quanto l'accertamento della reale capacità contributiva del soggetto risulta minato dal predetto divieto⁸⁰.

⁸⁰ Cfr. C. GOBBI, *Il processo tributario*, op. cit., pag. 294; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, op. cit., pag. 165 ss.

La dottrina minoritaria, ovvero gli assertori del divieto di testimonianza, sostengono invece che l'esclusione del giuramento e della prova testimoniale sono collegate, secondo la *ratio legis* individuabile dalla relazione ministeriale alla novella del 1981, alla determinazione degli obblighi dei contribuenti nelle singole leggi d'imposta e all'effettuazione dell'accertamento dei tributi sulla base della documentazione esibita dalla parte o acquisita dall'ufficio. Inoltre l'abolizione della testimonianza è armonizzabile con l'intonazione in senso inquisitorio ed il carattere scritto e documentale del processo tributario, mentre, invece, la prova per testi presuppone un sistema improntato all'oralità; e ancora, che sono sufficientemente ammesse, nel processo tributario, le acquisizioni informative dei terzi in forma scritta *ex officio* che non hanno nulla a che vedere con la testimonianza vera e propria che è necessariamente orale, solitamente di iniziativa di parte, richiede la formulazione di capitoli, comporta il giuramento dei testi ed assume il proprio particolare valore probatorio⁸¹.

⁸¹ GLENDI C., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, op. cit., pag. 947 e ss.

3.1 LA POSIZIONE DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La questione circa l'illegittimità dell'art. 7 D. Lgs. 546/1992, per contrasto con gli artt. 24 e 111 Cost., è stata più volte riportata all'attenzione della Corte Costituzionale.

La Consulta ha più volte ribadito che spetta esclusivamente al Legislatore stabilire i mezzi di prova esperibili e le loro modalità di assunzione. In tal senso la Corte ha sempre dichiarato la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del divieto di testimonianza, già a partite dalla sua previsione nell'art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, così come modificato dal D.P.R. 739/1981⁸².

In particolare, la Corte Costituzionale ha affermato che *l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce, di per sé violazione del diritto alla difesa, potendo quest'ultimo ai fini della formazione del convincimento del giudice, essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti*⁸³.

Ancora di recente e nonostante l'opinione unanime e contrastante della dottrina, la Corte Costituzionale ribadiva la legittimità del divieto di testimonianza contemplato dall'art. 7 D. Lgs. 546/1992.

Questa volta venivano addotti tre motivi a sostegno del rigetto.

⁸² Cfr. Corte Cost. ordinanza 10 gennaio 1991, n. 6; Corte Cost. ordinanza 23 febbraio 1989, n. 76; Corte Cost. ordinanza 26 novembre 1987, n. 506;

⁸³ Corte Cost. ordinanza 8 luglio 1992, n.328.

Nello specifico la Corte, con sentenza 21 febbraio 2000, n. 18 statuiva, *in primis*, che non esiste un principio costituzionale che impone al Legislatore di uniformare i vari riti processuali, che inversamente possono prevedere formule probatorie diverse in ossequio alla specificità del relativo processo e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio⁸⁴.

⁸⁴ Corte Cost., 21 febbraio 2000, n. 18, *F*, 2000, 1718. In quest'ultima la Corte ha ribadito che «Non sono fondate, con riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost., le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, D.lgs. n. 546/1992, nella parte in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario. Infatti, con riferimento all'art. 3 Cost., va anzitutto escluso che il divieto di prova testimoniale possa collidere con il principio di "parità delle armi"- che rappresenta l'espressione, in campo processuale del principio di eguaglianza-in quanto esso è formulato in termini generali ed astratti. Inoltre, sempre con riferimento all'art. 3 Cost., - e sotto il diverso profilo della comparazione con altri sistemi processuali, evocato in base alla considerazione che, mentre in altri procedimenti giurisdizionali (civile, penale) la parte può normalmente ricorrere a prove testimoniali, il divieto assoluto della prova testimoniale sarebbe lesivo del principio di eguaglianza e del generale canone di ragionevolezza, non essendo in alcun modo giustificabile tale previsione normativa a seconda del tipo di contenzioso instaurato-non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo, sicché i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi sulla base di una scelta razionale legislatore, derivanti dal tipo di configurazione del processo e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio, anche in relazione all'epoca della disciplina e dalle tradizioni storiche di ciascun procedimento. Ne consegue che il divieto della prova testimoniale nel processo tributario trova giustificazione, sia nella spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, sia nella circostanza che esso è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale; sia, infine, nella stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente che mal si concilia con la prova testimoniale. L'asserita violazione dell'art. 24 Cost. deve ritenersi, a sua volta, in sussistente, sia perché l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa-potendo questo essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti; sia perché l'asserita impossibilità della parte di fornire "aliunde" la prova di una specifica circostanza di fatto, quand'anche esistente, non potrebbe, di per sé, ascriversi a vizi di legittimità costituzionale della norma, essendo conseguenza necessitata della scelta, discrezionale, del legislatore riguardo all'ammissibilità ed ai limiti dei singoli mezzi di prova (scelta, del resto, presente anche nel processo civile, in relazione a determinati fatti o rapporti la cui prova può essere fornita soltanto per iscritto). Con riferimento, infine, all'art. 53 Cost., tale disposizione riguarda la disciplina sostanziale dei tributi e non quella del processo.»

Tale asserzione, come evidenziato nel paragrafo precedente, incontra notevoli critiche, in quanto lo stesso principio del giusto processo, che ingloba in sé il diritto di difesa, impone che venga esteso ad ogni formula processuali tutti gli strumenti legali di difesa, tra cui vi rientra certamente l'utilizzo della prova testimoniale. Il secondo argomento individuato dalla Corte a sostegno della propria tesi si sostanzia nella specificità del processo tributario, fatta risalire al rapporto sostanziale dedotto in giudizio ed alla fase istruttoria, essenzialmente scritta e documentale.

Si ritiene che anche questa motivazione non risulti condivisibile. In tal senso il divieto assoluto di testimonianza sarebbe lesivo del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.) e del generale canone di ragionevolezza, non essendo in alcun modo giustificabile tale previsione normativa a seconda del contenzioso instaurato.

Infine la Corte Costituzionale, ritiene che la stessa natura della pretesa tributaria fatta valere dall'Amministrazione attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente mal si concilia con la prova testimoniale.

Anche in questo caso l'assunto della Corte non può essere condiviso, in quanto considera solo ed esclusivamente la posizione dell'Amministrazione che, dal canto suo, effettua un'attività accertativa di natura essenzialmente documentale, dimenticando al contrario la posizione del contribuente che

potrebbe più facilmente contestare quanto *ex adverso dedotto* nell'ipotesi di utilizzo della prova testimoniale.

Inoltre, vi sono circostanze in cui la valutazione operata dall'Amministrazione potrebbe essere contestata dal contribuente, più facilmente, con dichiarazioni fornite da soggetti terzi. Mi riferisco al caso emblematico dell'elemento soggettivo nelle sanzioni.

In tal senso, dimostrare il dolo piuttosto la colpa o viceversa, dal quale discende ovviamente una diversa gradazione della sanzione irrogata od ancora l'intensità dell'uno o dell'altra, non può essere unicamente ricondotta ad una valutazione meramente documentale, essendo doveroso raccogliere eventuali dichiarazioni di soggetti estranei al rapporto processuale, necessarie a ricostruire l'elemento psicologico della condotta.

4. PROFILI COMUNITARI (SENTENZA JUSSILIA)

Spunti di riflessione si traggono anche dall'orientamento della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, con la decisione 23 novembre 2006, n. 73053 sul caso Jussilia contro Finlandia⁸⁵.

La pronuncia prendeva in considerazione la posizione di tale Jussila, finlandese di Tampere, il quale ricorreva alla Corte allegando di non essere stato in grado di difendersi in modo adeguato perché il sistema tributario in

⁸⁵ Corte eur. dir. uomo, 23 novembre 2006, ricorso 73053/01, *Jussilia*, in *Rass. Trib.*, 2007, 216, con nota di M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo, la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussilia)*.

vigore in Finlandia non prevedeva, di norma, un'udienza pubblica, e conseguentemente la possibilità di ricorrere alla prova testimoniale, unico mezzo, secondo il contribuente, che gli avrebbe consentito di controinterrogare i funzionari che avevano curato l'accertamento.

La Corte ha stabilito che i principi sanciti dall'art. 6, par. 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo⁸⁶ (il quale prevede che ogni persona ha diritto che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta) *non sono applicabili al processo tributario, a meno che non sia oggetto del contenzioso anche la sanzione amministrativa tributaria.*

La Corte, affrontando il problema posto specificamente dal ricorrente, ha concluso che l'assenza della pubblica udienza e la conseguente impossibilità di ricorrere alla prova testimoniale nel processo tributario sono da ritenersi compatibili con il principio dell'equo processo stabilito dalla Convenzione <<*solo se da tali divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente-contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile*>>⁸⁷.

⁸⁶ La Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali è stata siglata a Roma il 4 novembre 1950.

⁸⁷ Sul punto, M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in Riv. dir. trib., 2007, pag. 54 ss., con nota di A.E. LA SCALA, *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale.*

Nel caso di specie, tale pregiudizio è stato, in concreto, escluso, ma in linea di principio l'eventuale divieto generalizzato e irrimediabile si pone in insanabile contrasto con l'art. 6 della Convenzione che sancisce il principio del giusto processo.

Con il caso Jussilia, dunque, la Corte ha sancito l'applicabilità del principio del giusto processo anche a quello tributario se, oltre al recupero dell'imposta, il contenzioso verte sull'irrogazione di sanzioni che vanno oltre la finalità di recupero e non quindi per il recupero di sole imposte ed interessi che non avrebbero natura punitiva ma solo di ripristino della situazione corretta^{88 89}.

⁸⁸ Nel senso della mancanza d'impatto diretto ed immediato della sentenza Jussilia sul sistema processuale tributario domestico *cfr.* E. FORTUNA, *Il divieto di prova testimoniale e il giusto processo tributario*, in *Fisco*, 2007 I, pa. 2715. L'autore ritiene che tale decisione "non deve essere tecnicamente eseguita in Italia per due ragioni, entrambe decisive". In primo luogo "la pronuncia è di rigetto formale della domanda e la Repubblica Italiana è stata estranea al giudizio che riguardava la Finlandia". Inoltre "i principi richiamati dalla pronuncia, al di là del *dictum* formale estrinsecatosi nel dispositivo di rigetto, impongono ormai un intervento di adeguamento del testo dell'art. 7 D. Lgs. 546/1992, altrimenti, oltretutto, può darsi per scontata una sentenza ulteriore della Corte che, alla luce dei principi già illustrati, non mancherebbe di ribadire, negli stessi termini già visti, l'incompatibilità della disposizione con l'art. 6 della Convenzione". A giudizio di Fortuna "le strade possibili per l'adeguamento sono due, entrambe principali ma indipendenti. Anzitutto l'intervento del Parlamento, sollecitato eventualmente dallo stesso Governo, che potrebbe promuovere una rilevante correzione del testo normativo, 'aprendo' alla prova testimoniale a favore del contribuente, almeno nel caso in cui il suo pregiudizio in ambito probatorio sarebbe grave ed irrimediabile. E sarebbe l'*optimum*, tanto più che ormai sono pochi gli osservatori disposti a sostenere la legittimità di un testo, evidentemente ai limiti della tollerabilità. La seconda via consiste, ovviamente, in un ulteriore intervento della Corte Costituzionale, sollecitata ancora sotto il profilo degli artt. 3 e 24 Cost., ma anche e soprattutto nella prospettiva degli artt. 3 e 111 Cost., tenendo conto della specifica motivazione della Corte Europea, sicuramente, interprete privilegiato, se non esclusiva, della Convenzione, nel senso che il divieto di prova orale, se generalizzato e senza rimedio, integra la violazione del principio dell'equo (giusto) processo, con ricadute gravi ed indiscutibili sul diritto di difesa, inteso anche come diritto umano riconosciuto ed assicurato come assolutamente inviolabile dalla Carta Costituzionale".

Fondamentale indicazione viene fornita dalla Corte con la sentenza Jussilia: in conformità con le regole del giusto processo, l'ammissione delle prove testimoniali nell'ambito del processo tributario è doverosa quando si configura come indispensabile per il corretto esercizio del diritto di difesa⁹⁰. Alla luce della sentenza esaminata si può dedurre che almeno per i tributi di competenza dell'Unione europea, i principi comunitari potrebbero offrire una solida base giuridica su cui fondare il ricorso alla prova per testi. In tal senso, la Corte di Giustizia ha elaborato il principio del diritto al contraddittorio, desumendolo dal generale diritto di difesa ed ha rimarcato

⁸⁹ A differenza di un suo precedente orientamento in cui la Corte Europea per giudicare la natura punitiva del procedimento aveva ritenuto di dover dare rilievo all'entità della sanzione irrogata (causa *Bendenoun-Francia*, 1987).

⁹⁰ L'art. 6 della CEDU, rubricato Diritto a un equo processo, prevede che <<1. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia. 2. Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata. 3. In particolare, ogni accusato ha diritto di: (a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; (b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; (c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia; (d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico; (e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza. comprende o non parla la lingua usata in udienza. stesse condizioni dei testimoni a carico; (e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza>>.

l'applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CEDU)^{91 92}.

Di guisa che il divieto di prova testimoniale dovrebbe essere disapplicato caso per caso dal giudice nazionale, ove si renda incompatibile con i principi sovraordinati del diritto comunitario.

Ciò discende, anche, dalla circostanza che la CEDU costituisce un punto di riferimento rispetto ai differenti ordinamenti giuridici europei⁹³. Inoltre, i diritti protetti nell'ambito della CEDU, oggettivamente predeterminati, fanno sorgere in capo alle Parti contraenti (gli Stati) degli obblighi così come si ricava dalla chiusura del preambolo e dalla norma che apre la parte dispositiva della CEDU: ai sensi dell'art. 1 *«Le Alte Parti Contraenti riconoscono ad ogni persona sottoposta alla loro giurisdizione i diritti e le libertà enunciati nel titolo primo della presente Convenzione»*.

⁹¹ Il Trattato di Lisbona, firmato il 13 dicembre 2007, in G.U.C.E., 09.05.2008, C 115/19 ed entrato in vigore il 01.12.2009, ha apportato ampie modifiche al Trattato sull'Unione Europea e al Trattato che istituisce la Comunità europea, ribattezzato Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea. Rispetto al precedente Trattato, quello di Amsterdam, esso abolisce i "pilastri", provvede al riparto di competenze tra Unione e Stati membri e rafforza il principio democratico e la tutela dei diritti fondamentali anche attraverso la "costituzionalizzazione" della Carta di Nizza. Le innovazioni fondamentali riguardano due aspetti: il riconoscimento di un'efficacia giuridicamente vincolante alla Carta dei diritti fondamentali e un avvicinamento all'adesione dell'Unione Europea alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

⁹² La CEDU presenta un legame molto stretto con la Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo e questo si evince dal proprio Preambolo: *«...considerata la Dichiarazione universale dei Diritti dell'uomo, proclamata dall'Assemblea generale delle Nazioni Unite il 10 dicembre 1948, i governi degli Stati europei [...] sono risolti a prendere le prime misure atte ad assicurare la garanzia collettiva di certi diritti enunciati nella Dichiarazione»*. Nonostante ciò, CEDU e Dichiarazione universale differiscono tra loro per due ordini di ragioni: la forza vincolante dei testi in questione e la tipologia di diritti tutelati. Infatti, la Dichiarazione universale non costituisce uno strumento vincolante ed assume la portata giuridica di una raccomandazione solenne.

⁹³ M. DE SALVIA, *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, Napoli, 2001, p. 57 ss..

Come ha autorevolmente affermato la Corte nel celebre caso *Irlanda c. Regno Unito*: <<A differenza dei trattati internazionali di tipo classico, la Convenzione va oltre il quadro della semplice reciprocità tra Stati contraenti. Oltre ad una rete di impegni sinallagmatici bilaterali, essa crea delle obbligazioni oggettive che, a termini del suo preambolo, beneficiano di una garanzia collettiva. Per mezzo del suo articolo 24 (oggi 33), essa permette agli Stati contraenti di esigere il rispetto di queste obbligazioni senza dover giustificare un interesse derivante, per esempio, dal fatto che una misura che essi denunciano ha leso uno dei loro cittadini. Sostituendo la parola riconoscono con s'impegnano a riconoscere nel testo dell'articolo 1, i redattori della convenzione hanno voluto indicare che i diritti e le libertà del Titolo I sarebbero direttamente riconosciuti a chiunque sia soggetto alla giurisdizione degli Stati contraenti (...). La loro attenzione si riflette con una particolare fedeltà allorché la Convenzione è stata incorporata nell'ordine giuridico interno>>⁹⁴.

Sulla base di tali premesse, la Corte ha definito la CEDU come <<lo strumento costituzionale dell'ordine pubblico europeo>>⁹⁵.

Ad ogni modo la presa di posizione della Corte di Strasburgo dovrebbe fungere da “faro” anche per i giudici italiani: la testimonianza, se da un lato potrebbe essere scarsamente rilevante per tutta una serie di

⁹⁴ Corte E.D.U., Sentenza *Irlanda c. Regno Unito* del 18 gennaio 1976, paragrafo 239.

⁹⁵ Corte E.D.U., Sentenza *Loizidou c. Turchia* del 18 Dicembre 1996, ecc. prel., Reports of Judgments and Decisions 1996-VI.

controversie, dall'altro potrebbe rilevarsi indispensabile, e come tale dovrebbe essere ammessa, per le controversie tributarie⁹⁶.

5. IL DIVIETO DI PROVA TESTIMONIALE NEL CODICE CIVILE (ART. 2724, N.3)

La prova principale del processo civile è sicuramente la testimonianza⁹⁷. Com'è noto, si tratta di una prova c.d. *constituenda* poiché la sua ammissibilità in generale è condizionata al fatto che la dichiarazione del terzo venga raccolta oralmente dal giudice con le garanzie, i limiti, le forme e l'assunzione di responsabilità stabiliti dall'ordinamento⁹⁸.

La disciplina di questa prova, similmente a quella relativa ad altre prove, non conosce un'organica sistemazione: le norme relative ai limiti oggettivi di ammissibilità della prova testimoniale dei contratti sono collocate negli artt. 2721 e ss. (Libro VI) del cod. civ., mentre quelle che regolano il procedimento di ammissione ed assunzione di questa prova, unitamente alla sua efficacia quale prova libera, suscettibile cioè di prudente apprezzamento del giudice, negli artt. 116 e 244 e ss. c.p.c..

⁹⁶ Cfr. MARCHESELLI A., *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo può essere derogata se si controverta sulle sanzioni*, op. cit., pag. 389.

⁹⁷ Per una ricostruzione in chiave storico-sociologica dell'istituto si veda S. SANTA, C. PUNZI, *Diritto processuale civile*, XI ed., Padova, 1993, p. 375 ss..

⁹⁸ Sul punto M. TARUFFO, *Prova testimoniale*, in *Enc. dir.*, XXXVII, pp. 731-752; L. LAUDISA, *Prova testimoniale (Diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, XXIII, Roma, Istituto della Enciclopedia italiana, 1990, p. 1; C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, XI ed., Torino, 1997, II, p. 236.

Ai fini dell'indagine in esame giova concentrare l'attenzione sull'art. 2724 c.c..

La prefata disposizione normativa, rubricata <<eccezioni al divieto di testimonianza>>, enuclea una serie di casi in cui la prova per testimoni è ammessa <<in ogni caso>>⁹⁹.

In particolare, l'art. 2724 c.c. statuisce che «*La prova per testi è ammessa in ogni caso: 1) quando vi sia un principio di prova per iscritto: questo è costituito da qualsiasi scritto, proveniente dalla persona contro la quale è diretta la domanda o dal suo rappresentante, che faccia apparire verosimile il fatto allegato; 2) quando il contraente è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova scritta; 3) quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova*».

Ed è proprio su quest'ultima particolare eccezione che vanno ricondotti gli sforzi interpretativi della giurisprudenza di legittimità, al fine di valutare una sua eventuale compatibilità con il D.lgs. n. 546/1992 e di conseguenza una sua effettiva applicazione pratica, la cui trattazione si rinvia al paragrafo seguente. In questa sede, si può però anticipare, che l'applicazione dell'art. 2724, comma 3 c.c. al processo tributario, con

⁹⁹ L'inciso <<in ogni caso>>, contenuto in apertura e precedente l'elencazione delle singole eccezioni, deve essere letto in maniera restrittiva in ragione del proprio collegamento sistematico con la norma immediatamente successiva che disciplina i più ristretti e rigorosi limiti della prova testimoniale per i contratti nei quali la forma scritta è imposta *ad substantiam vel probationem*. Infatti, in queste ultime tipologie di contratti opera solamente l'eccezione prevista dal n. 3 relativa alla perdita incolpevole del documento, in base al rinvio contenuto nell'art. 2725 c.c..

l'innegabile introduzione della prova testimoniale, ha trovato non poche critiche.

L'art. 1, comma 2 del D.lgs. n. 546/1992, prevedendo che *<<I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile>>*, individua nel codice di procedura civile, cui rinvia, un ben preciso ambito di riferimento per il ricorso all'interpretazione analogica, anche se è possibile affermare, in via del tutto generale, che l'ordinamento positivo non contiene disposizioni particolari per l'interpretazione della legge processuale, ad intendere il significato della quale, valgono gli artt. 12 e 14 delle disposizioni preliminari al c.c.¹⁰⁰. L'art. 12 richiamato, nell'affermare che *<<Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dall'intenzione del legislatore>>*, consente di rileggere l'art. 7, comma 4 del D.lgs. n. 546/1992 nel senso di un divieto assoluto (*rectius* generale)¹⁰¹. Pertanto, laddove si volesse applicare una norma contenuta nel codice di rito all'interno del processo tributario occorrerebbe primariamente che la vicenda non fosse disciplinata dalle

¹⁰⁰ V. ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, Napoli, 1979, I, p. 27.

¹⁰¹ La relazione che accompagna lo schema di decreto legislativo poi approvato indicava che «... la disciplina dettata dal codice di procedura civile si pone quale fonte immediatamente secondaria e generalizzata rispetto alla normativa dettata nel decreto. Il passaggio dall'una all'altra è dato, ovviamente, dal doppio criterio dell'esistenza di una lacuna nella normativa speciale e della compatibilità della disciplina generale del codice di procedura civile con quella specialmente prevista dal decreto, in modo da realizzare compiutamente il principio di integrazione imposto dalla legge delega».

norme processuali proprie del contenzioso tributario¹⁰², le quali operano sempre come disposizioni speciali in deroga alla disciplina generale del codice di procedura civile; e, contemporaneamente, sarebbe necessario non solo che il decreto n. 546/1992 non escludesse espressamente l'applicabilità di quella norma (art. 244 e ss. c.p.c. ed anche art. 2724 c.c. laddove la si ritenesse di carattere processuale) al contenzioso tributario ma anche che sussistesse compatibilità tra la norma tipica del processo civile e la struttura del giudizio tributario.

Allora risulta evidente che, ragionando nei termini di cui all'art. 1, comma 2 del D.lgs. n. 546/1992, una lacuna, quanto meno in senso processuale, non esiste e di certo le norme del codice di procedura civile non sono compatibili e, dunque, inapplicabili.

Ragionando a contrario e ritenendo adottabili le norme processuali civili, l'art. 2724 non risulterebbe applicabile, stante la sua natura di norma sostanziale. In tal senso, la giurisprudenza¹⁰³, in riferimento agli artt. 2722 e 2726 c.c., ha statuito che tali norme hanno natura non processuale, bensì sostanziale, come risulta non solo e non tanto dall'essere contenute nel codice civile, ma anche e soprattutto dal consistere in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda; avendo, invece, carattere processuale le disposizioni

¹⁰² Che si verifichi cioè, l'esistenza di una lacuna tecnica.

¹⁰³ *Ex multis* Cass. del 23 febbraio 2007, n. 4225.

che disciplinano i modi di deduzione, ammissione ed assunzione delle prove sono, infatti, inserite nel codice di procedura civile.

6. LE APERTURE DELLA GIURISPRUDENZA ALLA PROVA TESTIMONIALE

La giurisprudenza di legittimità ha affrontato più volte la problematica del divieto di testimonianza previsto dall'art. 7 D. Lgs 546/1992, manifestando in alcuni casi qualche apertura all'ammissibilità della prova per testi all'interno del processo tributario, qualora l'onere della prova non possa altrimenti essere adempiuto.

Un caso emblematico si rinviene in materia di Iva¹⁰⁴, allorquando il contribuente è stato ammesso alla prova per testimoni ove il suo diritto di detrazione non possa essere provato altrimenti, sempre che dimostri di versare “*nell'incolpevole impossibilità*” di produrre la documentazione necessaria (nel caso di specie a causa di un furto) e di non essere nelle condizioni neppure di ricostruirla, attraverso, ad esempio, la copia delle fatture presso i fornitori.

La detraibilità dell'imposta pagata dal contribuente per l'acquisto di beni e servizi inerenti alla propria attività di impresa è subordinata, in caso di

¹⁰⁴ Per il caso di furto della documentazione *cfr.* Cass. 16 settembre 2003, n. 13605; Cass. 29 settembre 2006, n. 21233; Cass. 11 aprile 2008, n. 9610; Cass. 9 dicembre 2009, n. 25713; Cass. 27 gennaio 2010, n. 1650, Cass. 22 settembre 2010, n. 20025 e Cass. n. 5182 del 4 marzo 2011, tutte in banca dati “*fisconline*”. Per quello di incolpevole smarrimento della contabilità, Cass. 15 maggio 2008 n. 12201 in banca dati “*fisconline*”. Per la distruzione a causa di incendio, Cass. 26 settembre 1995, n. 10174 in banca dati “*fisconline*”.

contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria, alla produzione delle fatture e dei registri contabili nei quali le stesse vanno annotate.

Nel caso in cui il contribuente non sia in grado di produrre tale documentazione, per fatti a lui non imputabili neppure a titolo di colpa, e volendo negare il ricorso alla prova testimoniale ci si chiede quale soluzione adottare tra il negare il diritto alla detrazione d'imposta, oppure dispensare il contribuente dall'onere della prova, invertendola a carico dell'ufficio.

La prima soluzione appare *prima facie* contrastante con i principi di legalità e di capacità contributiva, sia perché non tipizzata dal legislatore, sia perché non rappresenterebbe uno strumento idoneo di ricerca e di accertamento della capacità contributiva. Inoltre rappresenterebbe, in concreto, una vera e propria sanzione, non sorretta da qualsivoglia elemento soggettivo di colpevolezza e di rimproverabilità della condotta.

Aderendo alla prima soluzione ci si imbatte in un'altra problematica tipicamente europea. L'Iva, sappiamo essere un'imposta armonizzata che in quanto tale soggiace ai principi comunitari di diretta applicazione. In tal senso, negando al contribuente la detraibilità dell'imposta, senza nessuna possibilità di prova, si configurerebbe una palese e grave violazione dei principi comunitari di neutralità, di non discriminazione e di

proporzionalità¹⁰⁵. Al tempo stesso risulterebbero violati i principi di cui agli artt. 24 e 111, in materia di giusto processo e diritto di difesa.

Al tempo stesso, non risulta condivisibile la strada dell'esenzione del contribuente dall'onere della prova e dell'inversione a carico dell'amministrazione finanziaria¹⁰⁶, anche al fine di evitare per evidenti rischi di simulazione ed emulazione di incidenti apparentemente del tutto fortuiti.

La Corte di Cassazione¹⁰⁷, allora, intraprende una via alternativa, ricorrendo a quella che viene dagli stessi giudici qualificata come una vera e propria “*regola generale*” prevista dall'art. 2724, n. 3, c.c.¹⁰⁸.

In tal caso, la Cassazione ha stabilito che “*è giurisprudenza consolidata di questa Corte che, in tema di IVA, la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, alla relativa prova, che deve essere fornita dallo stesso contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate; nel caso in cui il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole*

¹⁰⁵ Sul punto, U. DE SIERVO, *Recenti sviluppi della Corte Costituzionale in relazione alla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in www.cortecostituzionale.it.

¹⁰⁶ Si *vd.* da ultimo Cass. ottobre 2011, n. 20580, in banca dati “*fisconline*”, laddove la Corte, in caso di furto o smarrimento della contabilità ha comunque stabilito che la dimostrazione degli acquisti, ai fini della detrazione dell'IVA, spetta al contribuente, che deve attivarsi mediante l'acquisizione di copia delle fatture dei propri fornitori.

¹⁰⁷ Cass. 9 dicembre 2009, n. 25713. Nella medesima direzione, di recente, *cfr.* Cass. 04 marzo 2011, n. 5182.

¹⁰⁸ L'art. 2724, comma 3, c.c. ammette la prova testimoniale <<*quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova*>>.

impossibilità di produrre tali documenti (nella specie, a causa di furto) e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724 c.c., n. 3, secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti (ex multis, Cass. 21233/06)".

Alla medesima conclusione giunge la Corte¹⁰⁹, nel caso di un contribuente che versa nell'incolpevole impossibilità di produrre documentazione contabile (in quanto andata in fumo durante un incendio) come prova contraria dell'accertamento induttivo effettuato dall'ufficio sulla base delle risultanze dei movimenti bancari del suo conto corrente.

La puntualizzazione della Suprema Corte, secondo cui trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724, n. 3, c.c., che autorizza la prova per testimoni, pone l'interrogativo della sua compatibilità con la disciplina dell'Iva e con quella del processo tributario. La Corte di giustizia Ue sottolinea, però, che in una situazione in cui mancano norme specifiche dell'Unione sulla prova del diritto alla detrazione, gli Stati membri hanno il potere di ammettere altre prove che attestino l'avvenuta esecuzione dell'operazione oggetto della domanda di detrazione, qualora il soggetto

¹⁰⁹ Cfr. Cass. 15 gennaio 2010, n. 587.

passivo non sia più in possesso della fattura che comprova il predetto diritto¹¹⁰. Di qui la deduzione che non può essere negato l'utilizzo della prova per testimoni per provare il diritto a detrarre l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi semplicemente richiamando che tale mezzo di prova non rientra fra quelli previsti dalla normativa Iva del decreto n. 633/1972 o non viene ammessa dalla disciplina del processo tributario del decreto n. 546/1992¹¹¹.

¹¹⁰ Corte di giustizia, sent. C-85/95, Reisdorf, punto 26.

¹¹¹ In senso contrario cfr. A. E. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1/2012, pag. 90 il quale afferma che "L'art. 2724 invocato dalla giurisprudenza di legittimità reca la significativa rubrica "Eccezioni al divieto di prova testimoniale" e riguarda tre sole ipotesi che, considerando il tenore derogatorio e speciale della norma, sono da intendere in modo tassativo, non suscettibili di interpretazione analogica o estensiva. La prima ipotesi riguarda la presenza di un "principio di prova per iscritto che faccia apparire verosimile (enfasi aggiunta) il fatto allegato". Tale fattispecie relega la prova testimoniale ad un ruolo meramente integrativo rispetto alla presenza, reputata comunque necessaria, di una prova di tipo documentale. La seconda riguarda il contraente che "è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova scritta" e la terza ed ultima, a cui fa riferimento la Corte di Cassazione nella giurisprudenza riportata, riguarda appunto il contraente che senza colpa abbia perduto i documenti che gli fornivano le prove.

Sebbene quest'ultima ipotesi abbia una portata più ampia rispetto alle precedenti, come dimostra il fatto che il successivo art. 2725 c.c. ammette la prova testimoniale nel caso in cui è richiesta la prova in forma documentale o sulla base di disposizioni di legge o della stessa volontà contrattuale, solo ove ne ricorrano gli estremi, la sua applicabilità alla materia tributaria è quantomeno discutibile.

I principi e gli istituti previsti dal codice civile, pur rappresentando un punto di riferimento certo e autorevole per l'interprete delle norme fiscali, anche in ragione della mancata realizzazione di un processo di codificazione nell'ambito dell'ordinamento giuridico tributario, nonché del suo innegabile carattere a-sistematico e frammentario, non possono, infatti, trovare diretta applicazione, sovvertendo regole dettate da esplicite norme fiscali che disciplinano determinate fattispecie. In caso contrario, il ruolo del diritto civile, non sarebbe quello di consentire, come accade per i principi generali del diritto amministrativo, l'integrazione di eventuali lacune rilevate nella normativa fiscale, condivisibile entro certi limiti, pur nella riconosciuta autonomia scientifica del diritto tributario e delle differenze ontologiche tra obbligazione tributaria e obbligazione civilistica, bensì rivestirebbe una posizione gerarchicamente sovraordinata, attribuibile al livello comunitario, ma non tra i diversi sistemi giuridici parti dell'ordinamento nazionale¹¹¹.

L'art. 7. co. 4°, sancendo in modo drastico il divieto di prova testimoniale, senza eccezione alcuna, dispone in materia tributaria e rende, pertanto, vana ogni ulteriore e successiva ricerca in merito alla compatibilità delle norme processuali e sostanziali

La questione, a questo punto, diventa quella delle condizioni richieste per ammettere la prova per testimoni e dei fatti da provare per riconoscere l'esistenza del diritto alla detrazione.

La prova che il documento è stato smarrito o distrutto senza colpa del deducente è pregiudiziale ai fini dell'ammissibilità della prova orale in merito al contenuto del documento¹¹². La perdita del documento è riferita a chi intende giovarsene, con la conseguenza che spetta a costui indicare il fatto a cui si attribuisce la perdita e provarne l'esistenza.

Il difetto di colpa può essere accertato attraverso la dimostrazione di un fatto positivo il quale emerge che il deducente ha usato la diligenza del buon padre di famiglia nella custodia del documento o ha tenuto una condotta esente da imprudenza o negligenza in concomitanza agli eventi che hanno determinato lo smarrimento o la distruzione del documento.

È chiaro che una volta provato il difetto di colpa nella perdita o distruzione del documento da parte di chi intende giovarsene e, dunque, dimostrato che sussistono le condizioni per ammettere la prova per testimoni, questa avrà per oggetto la rappresentazione del contenuto del documento perduto o distrutto e le statuizioni in esso contenute.

dettate dal legislatore in campo civilistico con la struttura del contenzioso tributario. Avverso tale esplicito divieto non sono opponibili principi o regole del diritto civile, ancorché qualificate "generali" dalla Cassazione.

¹¹² Cfr. A. SCARDACCIONE, *Le prove*, Torino, 1971, pag. 269.

Il contribuente dovrà provare, in definitiva, il processo di acquisizione del diritto di detrazione, iniziando dalla prova dell'esistenza del rapporto giuridico con il cedente o prestatore, e poi dei fatti che, in esecuzione dei primi, sono intervenuti, con tutte le specificazioni inerenti ai beni o servizi acquistati, alle quantità cedute, ai prezzi applicati, all'imposta addebitata in via di rivalsa¹¹³.

La soluzione prospettata dagli Ermellini ancora una volta accende il dibattito circa l'utilizzo della prova testimoniale nel panorama tributario, sottolineando la necessità, al fine di garantire il corretto assolvimento dell'onere probatorio, di consentire l'utilizzo del predetto strumento probatorio nel processo tributario.

7. DIVIETO DI TESTIMONIANZA ED UTILIZZABILITÀ DELLE INTERCETTAZIONI TELEFONICHE

La Corte di Cassazione, con una recente sentenza del 2013, ha ribadito un principio interessante in virtù del quale non risulta violato l'art. 7, comma 4, del D. Lgs. n. 546 del 1992 - secondo cui, nel processo tributario, non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale -, laddove il giudice emetta

¹¹³ Cfr. S.MULEO, *È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, in *Corr. trib.*, 2010, pag. 748, che sottolinea come il procedimento probatorio (in senso atecnico) surrogatorio dei documenti riguardi la veridicità dei negozi giuridici che hanno dato luogo ad acquisti aventi rilevanza ai fini delle imposte dirette o dell'Iva.

una sentenza sulla base di “*sommatorie informazioni testimoniali*”, acquisite attraverso intercettazioni telefoniche raccolte in sede penale¹¹⁴.

Con la sentenza in argomento la Suprema Corte affronta il problema del rapporto tra procedimenti giurisdizionali in senso lato: le indagini preliminari e il processo penale, da un lato; il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario, dall'altro.

In merito all'esatta portata interpretativa del citato art. 7, comma 4, del D. Lgs. n. 546 del 1992, la Cassazione precisa che, “... *la disposizione in questione, in quanto limitativa dei poteri delle commissioni tributarie e non pure dei poteri degli organi amministrativi di verifica, disciplinati da altre disposizioni, vale soltanto per la diretta assunzione, da parte del giudice tributario, nel contraddittorio delle parti, della narrazione dei fatti della controversia compiuta da un terzo, ovverosia della narrazione che, in*

¹¹⁴ Cass. 7 febbraio 2013, n. 2916, in banca dati *fisconline*. La vicenda origina da un avviso di accertamento Iva notificato, dal competente ufficio finanziario, al socio accomandatario di una S.a.s., nonché a un altro soggetto, ritenuto il gestore di fatto della società stessa.

Accolto il ricorso presentato in primo grado da quest'ultimo, la Commissione tributaria di appello, in accoglimento invece del gravame proposto dall'Amministrazione finanziaria, confermava l'atto impositivo tributario, nella considerazione che il ricorrente fosse il reale gestore della S.a.s.

Nel ricorso di legittimità, il ricorrente lamenta, tra le altre, la violazione e la falsa applicazione, nell'assunzione della prova, dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ritenendo illegittima la sentenza impugnata in quanto ha fornito una erronea interpretazione della richiamata disposizione normativa.

Per i giudici di piazza Cavour la doglianza è infondata.

In particolare, precisa la Corte, nella sentenza impugnata non sono state dedotte prove testimoniali, bensì intercettazioni telefoniche e verbali di testimonianze raccolte dalla Guardia di finanza; trattasi, in sostanza, di dichiarazioni di terzi raccolte dalla polizia tributaria ed inserite nel processo verbale di constatazione che, secondo giurisprudenza costante, “... *non hanno natura di testimonianza, bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, le quali, benché sfornite, ex se, di dirimente efficacia probatoria, comunque non si pongono in contrasto con il citato comma 4 dell'art. 7 (Cass. 11 marzo 2002, n. 3526)*”.

*quanto richiedente la formulazione di specifici capitoli e la prestazione di un giuramento da parte del terzo assunto quale teste, acquista un particolare valore probatorio; le dichiarazioni dei terzi raccolte dai verificatori, invece, quand'anche nell'ambito di un procedimento penale, e inserite nel processo verbale di constatazione, hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, pienamente utilizzabili quali elementi di prova, anche a favore del contribuente*¹¹⁵.

Con riferimento, invece, alla valenza probatoria delle intercettazioni telefoniche in ambito processual tributario, la Corte Suprema ricorda che, sulla base di un principio già fatto proprio dalla stessa Corte, “... il divieto, posto dall'art. 270 c.p.p., di utilizzare i risultati di intercettazioni telefoniche in procedimenti diversi da quello in cui furono disposte non opera nel contenzioso tributario, ma soltanto in ambito penale, non potendosi arbitrariamente estendere l'efficacia di una norma processuale penale, posta a garanzia dei diritti di difesa in quella sede, a domini processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie¹¹⁶”.

Nello specifico, continua ancora la Corte, la regola propria del diritto tributario, in materia di Iva, è quella contenuta nell'art. 63 del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui la Guardia di finanza, cooperando con l'ufficio, trasmette documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti

¹¹⁵ *Ex multis* Cass. 30 settembre 2011, n. 20032; Cass. 5 maggio 2011, n. 9876; Cass. 14 maggio 2010, n. 11785; Cass. 20 aprile 2007, n. 9402; Cass. 29 luglio 2005, n. 16032.

¹¹⁶ Cass. 23 febbraio 2010, n. 4306.

ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria.

Tale autorizzazione, tra l'altro, *"...è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali, non già dei soggetti coinvolti nel procedimento medesimo o di terzi, non essendo prevista per filtrare l'acquisizione di elementi significativi a fini fiscali, ma soltanto per realizzare una maggiore tutela degli interessi protetti dal segreto¹¹⁷".*

Ne consegue che, *"... un atto legittimamente assunto in sede penale...e trasmesso all'amministrazione tributaria giusta il richiamato art. 63, entra a far parte a pieno titolo del materiale probatorio e indiziario che il giudice tributario di merito deve valutare"*.

In sostanza, la Corte Suprema, statuisce che non esistono ostacoli di sorta all'applicazione di questa regola particolare del diritto tributario, in quanto il legittimo espletamento delle intercettazioni *"... implica che sia già intervenuto l'atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge richiesto dall'art. 15 Cost."*, né si frappone, poi, *"... il diritto di difesa per la circostanza che, a differenza che nel processo penale, nel caso in questione il difensore del contribuente non è chiamato a partecipare alla formazione della prova racchiusa nell'atto trasmesso, in quanto, nel processo tributario, l'atto acquisito non è destinato ad assumere il valore probatorio che ad esso è riconosciuto nel processo penale: il minor tasso di garanzia del diritto al contraddittorio nel*

¹¹⁷ Cass. 5 febbraio 2007, n. 2450.

procedimento tributario si riverbera sulla minore attendibilità sul piano probatorio dell'atto”¹¹⁸.

Le intercettazioni telefoniche rappresentano una delle fondamentali fonti di prova, nonché uno strumento investigativo delicato, da utilizzare con estrema cautela, a garanzia, ovviamente, della vita privata dei cittadini. Proprio a tal fine, l'art. 15 della Costituzione, in tema di inviolabilità della libertà e della segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione, dispone che la loro limitazione è consentita, in via eccezionale, *“soltanto per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge”*.

Come noto, le intercettazioni, di qualunque specie, vengono sovente adottate dalle Procure della Repubblica anche per acquisire elementi di prova in ordine alla commissione di reati di natura tributaria, nonché per evidenziare la sussistenza di associazioni per delinquere finalizzate alla commissione dei reati fiscali, societari o, comunque attinenti a movimentazioni finanziarie.

Pertanto, si deve fondatamente dedurre che la documentazione delle intercettazioni, riconducibile all'alveo della più generale categoria degli atti del procedimento penale disciplinati, possa transitare, nel rispetto di talune

¹¹⁸ Cfr. Circolare della Guardia di Finanza, 29 dicembre 2008 n. 1/2008.

condizioni, in altri procedimenti di carattere extra penale, affermazione questa che trova conforto in giurisprudenza e nella stessa dottrina¹¹⁹.

Tuttavia, una parte della dottrina¹²⁰, sollevando una questione interessante, ritiene che proprio sulla base del divieto contenuto nell'art. 270 del codice di procedura penale – secondo cui le intercettazioni (nella forma di trascrizioni o brogliacci) non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza – i brogliacci e le trascrizioni delle intercettazioni telefoniche non possano essere utilizzati nel processo tributario, laddove da essi risultino circostanze rilevanti per l'accertamento della capacità contributiva.

In conclusione, si ritiene pacificamente possibile l'ingresso nel processo tributario di intercettazioni telefoniche acquisite nel processo penale, non ledendo il divieto di testimonianza, e ciò in quanto, a parere dell'appena citata giurisprudenza, esse hanno natura di elementi di prova non idonei da soli a fondare il convincimento del giudice.

Gli elementi di prova possono identificarsi, infatti, in un'informazione, per così dire, allo stato grezzo, ovvero prima che l'informazione sia valutata da un Giudice. Trattasi dunque di meri indizi, che possono determinare il convincimento del giudice allorquando risultino “*rafforzati*” da ulteriori

¹¹⁹ Cfr. A. MANCAZZO-L. STRIDI, *Frodi 'carosello' e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti*, in “il fisco” n. 9/2010, fascicolo n. 1, pag. 1333.

¹²⁰ Cfr., A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in “Rassegna tributaria” n. 1/2009.

indizi gravi, precisi e concordanti, sempre che non siano contraddetti da prove di rango superiore.

La prova in senso stretto, invece, indica non tanto il procedimento dimostrativo dell'esistenza di un fatto, quanto il suo risultato finale, idoneo a rappresentare al giudicante l'esistenza (ovvero l'inesistenza) di quei fatti che le parti affermano (o negano) a fondamento del diritto azionato ovvero delle eccezioni sollevate, così concorrendo a formare il convincimento del Giudice in ordine alle modalità con le quali si sono svolti avvenimenti accaduti in passato e che egli non ha percepito personalmente¹²¹.

Il tema delle intercettazioni telefoniche anticipa l'argomento dell'utilizzo nel processo tributario di strumenti probatori affini, ma differenti, alla testimonianza, quali le dichiarazioni fornite dal terzo durante la fase procedimentale, la cui trattazione si rinvia al capitolo seguente.

¹²¹ L.P. COMOGLIO, *Le prove civili*, a cura di P.LEANZA, Torino, 2006.

CAPITOLO IV

VALORE PROBATORIO DELLE DICHIARAZIONI RESE DAL TERZO

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Differenze tra testimonianza e dichiarazioni di terzo.
- 3. Dichiarazioni del terzo nel processo civile - 4. Dichiarazioni del terzo nel
processo tributario. - 4.1 Posizione della giurisprudenza – 5. Testimonianza
scritta.

1. PREMESSA

L'art. 7 del D. Lgs. 546 del 1992, descrivendo i poteri istruttori del giudice tributari, dispone al comma 4 che *“non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”*.

A tal proposito s'innesta la problematica dell'ammissibilità e dell'efficacia, sul versante probatorio, delle dichiarazioni rese da terzi, acquisite dai militari della Guardia di finanza¹²² o dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate nel corso dell'indagine a carico di un contribuente e trasfuse nel processo verbale, sulla base del quale viene confezionato e notificato l'avviso di accertamento.

¹²² La stessa Guardia di Finanza con circolare del 29 dicembre 2008 n. 1/2008 ha previsto che *“la valutazione in sede fiscale delle dichiarazioni rese da terzi nel procedimento penale, soggiace alle regole generali che sovrintendono l'utilizzabilità delle presunzioni ai fini dell'accertamento, ferma restando la possibilità per il destinatario dell'avviso di accertamento di controdedurre nel giudizio tributario alle dichiarazioni a lui sfavorevoli, con strumenti aventi lo stesso valore presuntivo, da sottoporre al vaglio critico del giudice”*.

La questione in argomento, continua a suscitare non poco interesse, con eguale intensità, sul versante teorico¹²³ e su quello pratico.

La giurisprudenza di legittimità, il cui orientamento si può anticipare, premessa l'asserzione della natura essenzialmente documentale del processo tributario, ha obiettato, in un primo momento, negando natura di prova alle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione riconoscendo loro carattere semplicemente *indiziario*¹²⁴, non sufficiente, come tale, a fondare la decisione e, ultimamente, asserendo che anche il contribuente

¹²³ Cfr. M. FANNI, *Commento all'art. 7*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, 2011, pag. 131 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Il regime probatorio del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2008, pag. 1267 ss. e spec. pag. 1272 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, *ivi*, 2008, pag. 1688 ss.; A. NASTASIA, *Il valore probatorio delle dichiarazioni rese da soggetti terzi*, in *"il fisco"* n. 32/2007, fascicolo n. 1, pag. 4684. *Nell'ambito delle consuete attività di controllo svolte dai verificatori fiscali è frequente che vengano acquisite e verbalizzate dichiarazioni rese da soggetti sottoposti ad accertamento fiscale ovvero da parte di soggetti terzi rispetto all'indagine*; E. FORTUNA, *Il divieto della prova testimoniale e il giusto processo tributario*, in *"il fisco"* n. 19/2007, fascicolo n. 1, pag. 2715. *L'interdizione della prova orale (interrogatorio libero o formale, giuramento decisorio, suppletorio, estimatorio, testimonianza) è, nel sistema del contenzioso, assolutamente tradizionale, basandosi soprattutto sulle caratteristiche strutturali del processo (qualità del giudice, articolazione del giudizio, di norma, su una sola udienza fissata su ricorso dell'interessato, rilievo decisivo del riscontro documentale, qual è l'atto impugnato, e quali possono essere anche quelli allegati eventualmente dal ricorrente)*; A. RICCONI, *L'ammissibilità ai fini probatori delle dichiarazioni rese da terzi in ambito extraprocessuale in rapporto al divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *"il fisco"* n. 14/2003, fascicolo n. 1.; S. MENCHINI, *Commento all'art. 7*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi, Milano, 2004, pag. 101 ss., il quale nega efficacia probatoria alle dichiarazioni rese da soggetti terzi e ritiene di degradare il loro ruolo a mere fonti di informazioni per la Pubblica amministrazione, alla luce delle quali essa può orientare la propria ricerca, ma non sono suscettibili di utilizzazione in sede giurisdizionale e non possono essere poste a fondamento della decisione del giudice, laddove le informazioni in questione sarebbero assunte fuori dal giudizio e senza le garanzie minime del contraddittorio; G. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, pagg. 5 e 17 ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *In tema di esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, in il fisco*, 2002, pag. 6963 ss..

¹²⁴ Cfr. Cass. 26 marzo 2003, n. 4423, in *"il fisco"* n. 15/2003, fascicolo n. 1, pag. 2343. Per un suo commento si veda U. PERRUCCI, *La prova testimoniale indiretta nel processo tributario*, in *"Bollettino Tributario"* n. 17/2004, pag. 1215.

può comunque avvalersi di dichiarazioni di terzo da produrre nel processo¹²⁵.

Ed in effetti l'acquisizione al processo di dichiarazioni del terzo pone in maniera evidente il problema della loro compatibilità con l'art. 7, comma 4 D. Lgs. 546/1992, visto che in concreto introducono nel processo tributario un mezzo di prova avente contenuto testimoniale, superando o meglio eludendo lo schermo del contraddittorio¹²⁶.

2. DIFFERENZE TRA TESTIMONIANZA E DICHIARAZIONI DEL TERZO

Al fine di valutare l'utilizzabilità delle dichiarazioni del terzo nel processo tributario alla tregua del divieto di testimonianza di cui all'art. 7 del citato D. Lgs. 546/1992 di fondamentale importanza è individuare le differenze principali tra queste dichiarazioni e la testimonianza.

¹²⁵ Si vedano, da ultimo, Cass. 5 dicembre 2012, n. 21813; Cass. 05 maggio 2011, n. 9876; Cass. 5 settembre 2008, n. 22443; Cass. 21 aprile 2008, n. 10261, in "Corr. trib.", 2008, pag. 1716; Cass. 16 aprile 2008, n. 9958, in "il fisco" n. 19/2008, fascicolo 1, pag. 3499 con nota di TURIS e Cass. 16 maggio 2007, n. 11221, in "Boll. trib.", 2008, con nota di JANNACCONE.

¹²⁶ GOBBI C., *Il processo tributario*, op. cit., pag. 3321, il quale sostiene che <<se tali dichiarazioni vengono ritenute ammissibili nonostante il divieto recato dall'articolo indicato (non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale), in giudizio si introduce un mezzo di prova materiale di natura testimoniale per il tramite di un mezzo documentale. Tali mezzi di prova potrebbero essere trasfusi dalla sede amministrativa a quella giustiziale soltanto se effettivamente consentito alla parte di contestarne il contenuto e al giudice di verificarne la provenienza e la veridicità. In difetto di una tale facoltà il divieto non può che estendersi anche alle dichiarazioni di terzi comunque introdotti.(...) Affinché un mezzo di prova atipico possa essere introdotto legittimamente in un processo, deve essere sottoposto al vaglio giurisdizionale. In difetto non può che configurarsi la violazione degli artt. 3 e 24 Cost. del diritto di difesa>>.

La testimonianza è la narrazione che fa una persona di fatti a lei noti per darne conoscenza ad altri, con la funzione di rappresentare un fatto passato e renderlo presente alla mente di chi ascolta; la legge che regola il processo considera testimonianza solo l'affermazione orale fatta da un terzo, e cioè da una persona estranea al giudizio, chiamata ad esporre al giudice ciò che conosce in relazione a fatti che possono essere rilevanti ai fini della decisione.

Le dichiarazioni di terzo, invece, sono rese ad un soggetto che non è *super partes*, come il giudice che interroga il testimone, ma è un soggetto diverso, ad esempio un funzionario dell'ufficio che opera nell'ambito della potestà istruttoria, od un militare della Guardia di Finanza nell'ambito dei poteri di ispezioni e verifiche. Manca ogni ritualità relativa al momento dell'assunzione della dichiarazione ed essendo comunque il soggetto verbalizzante "parziale" rispetto alla questione, alcuni dubbi possono legittimamente sorgere in ordine alla modalità di presentazione delle domande al soggetto chiamato a riferire ed ai possibili, seppur involontari, stralci nella trasfusione della dichiarazione nella forma scritta¹²⁷.

A ben vedere, queste dichiarazioni non differiscono dalla prova testimoniale sotto il profilo strutturale ma solo per il fatto di non essere raccolte in ambito processuale, previa audizione del giudice e senza il

¹²⁷ Cfr. sul punto A. RICCONI, *L'ammissibilità ai fini probatori delle dichiarazioni rese da terzi in ambito extraprocessuale in rapporto al divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, op. cit., pag. 2120.

preventivo contraddittorio del contribuente, che non ha diritto né di interloquire né di dedurre una prova contraria¹²⁸.

Infatti, sotto il profilo contenutistico, la prova testimoniale e le dichiarazioni di terzi hanno in comune il fatto di essere una dichiarazione di scienza e, in riferimento alle seconde, in dottrina si richiama la nozione di prova paratestimoniale¹²⁹ o testimonianza atecnica¹³⁰.

3. DICHIARAZIONI DEL TERZO NEL PROCESSO CIVILE

Prima di analizzare le dichiarazioni del terzo nel processo tributario, risulta proficuo verificare come nel processo civile le stesse siano considerate, sotto il profilo dell'ammissibilità e del valore probatorio, tenendo conto che da un lato il rito tributario rimanda per quanto non previsto dal D. Lgs. 546/1992 alle norme del codice processuale civile, e dall'altro che le norme del codice civile sono ritenute di diritto comune e dunque universalmente applicabili, salvo le specificità contemplate nel processo tributario.

Nel processo civile, la prova per testimoni è diversa dalle dichiarazioni rese fuori dal giudizio, anche se verbalizzate da un notaio, e dalle esposizioni di

¹²⁸ Cfr. Cass. 15 gennaio 2007, n. 703; in dottrina si veda anche S. MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1994.

¹²⁹ P. RUSSO, *Il divieto alla prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 574.

¹³⁰ L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel processo tributario*, in *Riforme processuali e poteri del giudice*, Torino, 1996, p. 314.

fatti formalizzate in uno scritto indirizzato dal terzo alla parte, che intende valersene in giudizio¹³¹.

Di guisa che le suddette dichiarazioni non possono essere confuse con la prova per testimoni, in quanto la presenza del ricevente, od anche dello stesso notaio, non è assimilabile a quella del giudice e non vengono assicurate alla controparte le garanzie previste dal codice di procedura civile. Una fra tutte, basti pensare alla circostanza che le dichiarazioni non sono assunte in contraddittorio tra le parti.

Peraltro, la stessa giurisprudenza tende ad inquadrare le dichiarazioni rese fuori dal giudizio e le esposizioni dei fatti contenute in un documento nell'alveo delle prove atipiche e sembra attribuire loro il valore di presunzioni semplici o di prove indiziarie¹³².

Ne deriva che la giurisprudenza, al pari del processo tributario, tende a ritenere ammissibili nel processo civile le dichiarazioni del terzo, attribuendo però ad esse mero valore indiziario.

In tal senso la medesima Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, in ordine al disconoscimento di un documento apparentemente proveniente dalla procuratrice di una ditta (quale scrittura privata non autenticata formata da

¹³¹ Vd. A. RONCO, *Riflessioni sulla disciplina processuale e sull'efficacia probatoria delle scritture provenienti da terzi*, in *Riv. dir. civ.*, 1986, II, pag. 545 ss..

¹³² In tal senso, cfr. S. PATTI, *Prova testimoniale civile*, in *Il Diritto, Enc. giur.*, dir. da S. Patti, Milano, 2007, XII, pag. 444; M. TARUFFO, *Prova (in generale)*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., Torino, 1997, XVI, pagg. 25-27. In senso opposto, è favorevole alla tesi della radicale inutilizzabilità degli scritti che provengono da un terzo, in assenza della formalizzazione secondo l'iter processuale previsto per la prova testimoniale, A. GRAZIOSI, *Usi e abusi di prove illecite e prove atipiche nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, pag. 693 ss.; B. CAVALLONE, *Critica della teoria delle prove atipiche*, in *Riv. dir. proc.*, 1978, pag. 679 ss..

soggetto estraneo al giudizio) , alla luce del quale il corrispettivo risultava inferiore a quello richiesto, afferma che *«le scritture private provenienti da terzi possono essere liberamente contestate, non applicandosi alle stesse la disciplina sostanziale di cui all'art. 2702 c.c. né quella processuale di cui all'art. 214 c.p.c., atteso che le stesse costituiscono prove atipiche il cui valore probatorio è puramente indiziario e che possono quindi contribuire a fondare il convincimento del giudice in armonia con altri dati probatori acquisiti al processo»*¹³³.

4. DICHIARAZIONI DEL TERZO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Alla luce dei precedenti ragionamenti che individuano gli elementi comuni e le differenze tra testimonianza e dichiarazione di terzo nascono due ordini di problemi, tra loro correlati:

1. Il divieto di cui all'articolo 7 D. Lgs. 546/1992 riguarda solo le testimonianze in senso stretto o riguarda anche le dichiarazioni del terzo?

¹³³ Cass. S.U. 23 giugno 2010, n. 15169 in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; in *Riv. dir. proc.*, 2011, pag. 968 ss., con nota critica di G. FINOCCHIARO, *Sul regime giuridico delle scritture private provenienti da terzi*; in *Corr. giur.*, 2011, pag. 201 ss., con nota critica di M. VANZETTI, *L'irrisolto problema della disciplina processuale delle scritture provenienti da terzi estranei al giudizio e della loro eventuale efficacia probatoria*; in *Foro it.*, 2010, I, pag. 2683 ss..

2. Se invece tali dichiarazioni possono trovare spazio nel processo, qual è il valore probatorio attribuibile?¹³⁴

La dottrina maggioritaria¹³⁵, sin da subito, ha ammesso l'ingresso nel processo tributario delle dichiarazioni rese dal terzo durante la fase extraprocessuale.

Si ritiene che trattandosi di dichiarazioni fornite nella fase procedimentale, ai militari della Guardia di Finanza o ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, non acquisiscono lo stesso valore probatorio della testimonianza e dunque non necessitano delle medesime garanzie, quali l'assunzione delle stesse in contraddittorio tra le parti e dinanzi ad un giudice terzo ed imparziale.

Non presentando dunque le caratteristiche processuali e probatorie della testimonianza, l'utilizzo di dichiarazioni rese dal terzo non viola il divieto di testimonianza previsto dall'art. 7 D. Lgs. 546/1992.

Discorso a parte merita il valore probatorio da attribuire alle medesime dichiarazioni.

¹³⁴ In proposito P. RUSSO, *Sul divieto di prova testimoniale nel processo tributario* in Rassegna Tributaria n. 2/2000, ha concluso che *ci si trova di fronte all'alternativa o di negare ogni efficacia probatoria alle dichiarazioni dei terzi ovvero di ammettere che le stesse sono prove liberamente valutabili dal giudice come le altre e quindi sono eventualmente anche da sole sufficienti a fondare il convincimento giudiziale*. Tuttavia l'Autore ha rilevato l'insostenibilità della prima opzione interpretativa, poiché ha ritenuto che sarebbe assurdo che la legge stabilisse dei poteri, sia per gli uffici sia per i giudici, senza prevedere efficacia alle dichiarazioni raccolte grazie a quei poteri; e, concludendo per la seconda soluzione, ne ha quindi denunciato l'incostituzionalità per vulnus dell'art. 3 della Costituzione, anzitutto sotto il profilo della ragionevolezza e quindi per la constatata disparità delle armi.

¹³⁵ Vd. Nota sub 76.

Prima dell'intervento della Corte Costituzionale con la sentenza n. 18/2000, di cui si è già ampiamente trattato, in merito all'efficacia probatoria nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi, la dottrina si era divisa su due posizioni: una parte sosteneva l'inefficacia probatoria di questi atti ed escludeva che fossero in grado di giustificare un provvedimento impositivo, quindi il loro valore sarebbe stato di mera fonte di informazione con cui la pubblica amministrazione avrebbe potuto orientare la sua ricerca¹³⁶; un'altra parte riteneva, invece, che le dichiarazioni assumessero valore probatorio nel procedimento amministrativo e che con questa "veste" potessero entrare nel processo come prove liberamente apprezzabili dei fatti posti dall'ufficio alla base dell'accertamento¹³⁷.

Entrambe le conclusioni furono ritenute insoddisfacenti da chi riteneva che la prima impostazione limitava fortemente l'ambito operativo dell'Amministrazione mentre la seconda risultava in evidente contrasto con i principi degli artt. 24 e 111 Cost., poiché la decisione della Commissione

¹³⁶ G. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, per il quale non avrebbero alcun valore probatorio le dichiarazioni dei terzi raccolte dall'Ufficio in sede istruttoria; L. SALVINI (*La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte dirette e nell'IVA)*), Padova, 1990, pag. 295 ss., secondo cui le norme sui poteri istruttori e quelle sull'accertamento che le richiamano andrebbero essere interpretate nel senso che le mere informazioni non siano utilizzabili da sole per fondare l'accertamento, ma solo unitamente a dati documentali, pena la loro incostituzionalità; G. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, p. 17 ss.; M. NENCHA, *Le dichiarazioni testimoniali nell'accertamento e nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 2001, p. 253 ss.; E. FAZZALARI, *Prova testimoniale o dichiarazione di terzi addotte dall'amministrazione*, in *Giur. cost.*, 2000, pp. 141-142.

¹³⁷ S. LOMBARDI, *Dichiarazioni di terzi contenute in processi verbali: riflessioni su prova testimoniale, prova documentale ed elemento indiziario*, in *Boll. trib.*, 1996, p. 764 ss..

finiva per basarsi su informazioni assunte fuori dal giudizio e senza le garanzie minime del contraddittorio¹³⁸.

La dottrina, dunque, forte anche di una costante giurisprudenza, la cui posizione verrà approfondita nel paragrafo seguente, ha ritenuto che il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Trattasi in definitiva di meri indizi che il giudice può liberamente valutare.

Al pari dell'amministrazione Finanziaria, anche il contribuente ha la facoltà di produrre in giudizio dichiarazioni assunte da terzi in sede extraprocessuale, al fine di contrastare l'efficacia probatoria delle dichiarazioni assunte dall'ufficio in sede procedimentale e di accertamento. Si ritiene, in definitiva, che il principio di parità delle armi, espressamente sancito dall'art. 111 Cost., risulta ossequiato allorquando ciascuna delle parti processuali abbia la facoltà di valersi processualmente di dichiarazioni rese dal terzo, a cui ovviamente non può che attribuirsi valore indiziario.

Il giudice tributario, pertanto, è tenuto a valutare queste dichiarazioni e informazioni secondo il proprio libero convincimento, ponendo sullo stesso piano quelle provenienti da ciascuna delle parti, ovvero acquisite d'ufficio.

¹³⁸ T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, p. 98 ss..

Sarebbe illogico, conseguentemente, se il giudice ritenesse, in astratto, caratterizzate da una maggiore attendibilità probatoria quelle provenienti dai verificatori dell'Agenzia delle entrate, ovvero dai militari della Guardia di finanza, rispetto a quelle introdotte nel giudizio ad opera del contribuente.

Il giudice tributario deve valutare tutte le dichiarazioni e le informazioni di terzi introdotte nel giudizio e questa impostazione non contrasta affatto con il divieto di prova testimoniale, al contrario, rafforza la parità delle armi processuali tra le parti ed arricchisce in modo significativo il quadro complessivo degli elementi indiziari a disposizione del giudice nella fase decisoria.

La dottrina minoritaria¹³⁹, e non per questo priva di pregio, invece, nega efficacia probatoria alle dichiarazioni rese da soggetti terzi e ritiene di degradare il loro ruolo a mere fonti di informazioni per la Pubblica amministrazione, alla luce delle quali essa può orientare la propria ricerca, ma non sono suscettibili di utilizzazione in sede giurisdizionale e non possono essere poste a fondamento della decisione del giudice, laddove le informazioni in questione sarebbero assunte fuori dal giudizio e senza le garanzie minime del contraddittorio.

¹³⁹ Cfr. S. MENCHINI, *Commento all'art. 7*, op. cit.; C. GOBBI, *Il processo tributario*, op cit., pag. 322 e ss, il quale afferma che <<ammettere che le dichiarazioni del terzo siano utilizzabili e che queste abbiano una certa efficacia probatoria, quali elementi indiziari o quali argomenti di prova, significa, tra l'altro, violare il principio della "parità di armi" e la garanzia del contraddittorio tra parti processuali. Ulteriore rischio va certamente individuato nell'astratta possibilità che tali fonti di prova atipiche possano alla fine costituire l'unica fonte di convincimento giudiziale>>.

4.1 POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

La giurisprudenza di legittimità, già all'inizio degli anni '90, ha espresso parere favorevole all'ammissione della dichiarazione di terzo nel processo tributario, specificando però che deve esserci *“un legame tra il soggetto che rende la dichiarazione ed il soggetto accertato”*¹⁴⁰.

Più di recente lo stesso orientamento è stato confermato dalla Suprema Corte di Cassazione, la quale ha statuito che *il divieto esplicito dell'articolo 7 è da riferirsi solo alla testimonianza in senso stretto, e che ciò non implica il divieto di utilizzare le dichiarazioni rese nella fase amministrativa dell'accertamento*¹⁴¹.

Anche i giudici della Corte Costituzionale, già a partire dal 2000, si sono favorevolmente espressi sul tema, sottolineando che proprio dalla differenza tra testimonianza e dichiarazione di terzo – resa al di fuori e prima del processo –, si può far discendere la possibilità di utilizzo nel processo delle

¹⁴⁰ Cass. 19 gennaio 1990, n. 316. Nel caso specifico le dichiarazioni poste alla base dell'accertamento di maggior reddito erano state riportate da una commessa dell'impresa e confermate dalle risultanze di un quaderno rinvenuto nei locali dell'impresa medesima.

¹⁴¹ Cfr. Cass. 05 maggio 2011, n. 9876. In particolare la Cassazione analizza il divieto di testimonianza nel processo tributario, con specifica attenzione all'utilizzo delle dichiarazioni rese da terzi durante l'attività di verifica eseguita dai militari della Guardia di Finanza o dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate. La Corte, a seguito di ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, è chiamata a giudicare circa la legittimità del recupero a tassazione operato dall'Ufficio e concernente costi ritenuti inesistenti in virtù delle dichiarazioni offerte dall'impresa fornitrice di materiali edili ai militari della Guardia di Finanza in sede di verifica e trasfusa prima nel processo verbale di constatazione e poi nell'avviso di accertamento. Le prefate dichiarazioni, aventi ad oggetto l'inesistenza delle forniture, a parere dell'Ufficio, sarebbero state illegittimamente ritenute meri indizi dalla Commissione Tributaria Regionale, inidonei dunque a fondare *in primis* la pretesa tributaria ed *in secundis* il convincimento del giudice. La Corte nello specifico ritiene ammissibile l'utilizzo nel processo tributario delle dichiarazioni del terzo, attribuendole valore di mero indizio.

dichiarazioni eventualmente raccolte dall'amministrazione¹⁴². In particolare la Consulta ha statuito che *il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi".*

Ciò non vuol dire, peraltro, che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale. Allorché ciò avvenga, il giudice tributario - ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi - potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando - secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità - l'attività istruttoria

¹⁴² Cfr. R. SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità delle testimonianze e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1989, I, pagg. 550 e seguenti e A. GARCEA, *La giurisdizione delle commissioni tributarie ed i principi del "giusto processo"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, n. 3, pagg. 484 e ss..

*svolta dall'ufficio. E non è dubbio che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione proprio delle decisioni giurisdizionali*¹⁴³.

Partendo nell'analisi dall'inizio degli anni 2000, si può osservare come non paiono più porsi dubbi sull'ammissibilità dell'ingresso delle dichiarazioni di terzo nel processo tributario, come decisamente affermato tra l'altro dalla stessa Corte di Cassazione¹⁴⁴. La Suprema Corte, infatti, non si pone nemmeno più il dubbio circa l'utilizzabilità delle dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza, considerando ormai “scontata” la risposta affermativa al quesito, ma si interrogano invece solo sulla loro portata probatoria¹⁴⁵.

La giurisprudenza di legittimità dunque ha generalmente ammesso tali elementi, non a titolo di “fonti di prova” in senso proprio, ma piuttosto di

¹⁴³ Corte Cost. 21 gennaio 2000, n.18, in *Guida normativa de Il Sole 24-Ore* del 4 febbraio 2000, pagg. 27 e seguenti. Nella medesima direzione la Corte Costituzionale ha negato che il divieto di prova testimoniale contrasti con l'art. 24 Cost.; in tal senso si vedano l'ord. 26 novembre 1987, n. 506 in “Dir. proc. Amm.”, 1988, pag. 84; l'ord. 23 febbraio 1989, n. 76 in “Giur. Cost.”, 1989, I, pag. 370; l'ord. 8 luglio 1992, n. 328 in “Dir. prat. Trib.”, 1992, II, pag. 1224.

¹⁴⁴ *Ex multis* Cass. 25 marzo 2002, n. 4269.

¹⁴⁵ In questo senso, fra le altre, *cfr.* le sentenze Cass. 25 gennaio 2002, n. 903, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Cass. 25 marzo 2002, n. 4269, in *Corr. Trib.* n. 37/2002, pag. 3366, con commento di F. Pace; Cass. 14 agosto 2002, n. 12210, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Cass. 6 novembre 2002, n. 15538, *ivi*; Cass. 26 marzo 2003, n. 4423, in *Corr. Trib.* n. 20/2003, pag. 1643, con commento di P. Corso; Cass. 15 aprile 2003, n. 5957, *ivi* n. 28/2003, pag. 2329, con commento di F. GRAZIANO e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2003, pag. 1049, con commento di S. MAGNONE CAVATORTA, *La valenza probatoria innanzi alle C.T. delle dichiarazioni stragiudiziali di terzi prodotte dal contribuente*; Cass. 10 febbraio 2006, n. 2942.

un “*ausilio*” all’accertamento, che deve comunque essere sostenuto da ulteriori elementi¹⁴⁶.

In alcuni casi la medesima Cassazione si è spinta in avanti, elevando il valore probatorio delle dichiarazioni del terzo da meri indizi a vere e proprie presunzioni semplici, in presenza di determinati requisiti.

In tal senso, la Corte di Cassazione osserva che nel processo tributario le dichiarazioni del terzo - acquisite, come nel caso concreto, dalla Polizia Tributaria nel corso di un’ispezione, e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito nell’avviso di accertamento - hanno per lo più valore meramente indiziario, per cui concorrono a formare il convincimento del giudice, se confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, soggiunge la Corte, e questo rappresenta l’elemento di novità, *tali dichiarazioni - nel concorso di particolari circostanze - possono rivestire i caratteri della presunzioni (generalmente ammesse nel processo tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale) gravi, precise e concordanti, ai sensi dell’art. 2729 c.c. dando luogo, di conseguenza, non ad un mero indizio, bensì ad una prova presuntiva, idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell’avviso di accertamento in rettifica, da parte*

¹⁴⁶ Cass. 22 dicembre 1999, n. 316 e 15 novembre 2000, n. 14774: nel caso specifico l’esistenza di ricavi non contabilizzati era stata desunta da una dichiarazione di un socio e dagli appunti forniti da un ex dipendente. Secondo i giudici tali dati avrebbero avuto solo valore indiziario, ma poiché la documentazione non era stata disconosciuta, si è ritenuto che le notizie contenute fossero veritiere. Ed ancora, Cass. 5 novembre 2003, n. 16583 dove si è attribuita efficacia indiziaria alla dichiarazione del socio relativa alle percentuali delle prestazioni fatturate per sponsorizzazione ad altra società, e Cass. 2 novembre 2005, n. 21268 relativa al tema di operazioni fittizie rilevate dalla dichiarazione orale rilasciata dal titolare della ditta.

dell'amministrazione finanziaria. Il che accade, in particolare, quando le dichiarazioni rese a verbale dal terzo si segnalino come dotate di una particolare attendibilità ed affidabilità, poiché aventi natura confessoria, per le conseguenze negative che possano derivarne a carico del terzo medesimo¹⁴⁷.

Appare evidente che i giudici di legittimità¹⁴⁸ abbiamo attribuito alle dichiarazioni rese da terzi nel corso delle verifiche fiscali la possibilità di assurgere al rango di prova e di fondare dunque in maniera autonoma il convincimento del giudice di merito. Tutto ciò risulta configurabile, come statuito dalla Corte, allorquando le prefate dichiarazioni siano munite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c..

5. TESTIMONIANZA SCRITTA

Da quanto sin qui detto, stante l'utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni rese da terzi, giova evidenziare, *de iure condendo*, che la possibilità di utilizzo della prova testimoniale all'interno del processo tributario potrebbe trovare parziale soluzione con l'introduzione dell'istituto giuridico della testimonianza scritta, contenuto nel novellato art. 257-*bis* del codice di procedura civile.

¹⁴⁷ Cfr. Cass. 20 aprile 2007, n. 9402.

¹⁴⁸ Da ultimo Cass. 28 settembre 2012, n. 16576, Cass. 13 ottobre 2011, n. 21136.

Tra le più salienti modifiche al processo civile, introdotte dal legislatore con L. 18 giugno 2009, n. 69, *“Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile”*, decisamente innovativa è la c.d. *“Testimonianza scritta”*, prevista dal nuovo art. 257-*bis* del codice di procedura civile.

Come evidenziato nella relazione ministeriale che ha accompagnato la presentazione del disegno di legge, con la riforma del codice di procedura civile il legislatore ha voluto introdurre nel sistema processuale degli strumenti diretti, essenzialmente, all’accelerazione dei tempi di definizione delle controversie civili da attuarsi, anche attraverso la previsione di nuove modalità di assunzione della testimonianza.

L’intento del legislatore è stato quello di velocizzare lo svolgimento dell’istruttoria mediante la possibilità per il giudice, previo accordo tra le parti, di assumere la deposizione consentendo al teste di fornire per iscritto le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato.

In quest’ottica si colloca, per l’appunto, la formulazione del nuovo art. 257-*bis* del codice di procedura civile che recita *“Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all’articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato [...]”*¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Secondo la dottrina processualistica, non si tratta di un nuovo mezzo di prova, ma soltanto di una differente tecnica di formazione della prova testimoniale, alternativa

L'istituto in esame, pur presentandosi come una novità nel panorama processuale, in quanto introduce nel nostro ordinamento uno strumento fino ad allora non previsto dal codice di rito, ha destato sia nella dottrina che nella giurisprudenza, non poche perplessità in ordine alla possibile violazione del principio del contraddittorio sancito dall'art. 111 della Costituzione, a cui è ispirato il nostro sistema processuale¹⁵⁰.

A tal proposito, secondo alcuni autori *“ove il giudice ritenesse di acquisire la testimonianza scritta, si porrebbe una delicata questione di legittimità costituzionale rispetto all'art. 111 della Costituzione, che, se da un lato sancisce il principio della ragionevole durata del processo, dall'altro richiede che ogni processo si svolga nel contraddittorio tra le parti ed in condizione di parità. È evidente che la testimonianza scritta lederebbe il principio del contraddittorio, non potendo la parte – contro cui la testimonianza è resa – controinterrogarlo e porre domande volte a farlo cadere in contraddizione o a ottenere dichiarazioni favorevoli”*¹⁵¹.

Particolarmente interessante appare anche il contenuto della Relazione sull'amministrazione della Giustizia nell'anno 2008, nella parte in cui vengono poste alcune riflessioni in ordine al disegno di legge di riforma del processo civile.

rispetto alla classica audizione orale. Il mezzo probatorio è unico, diversificandosi solo nelle modalità di assunzione: restano invariati i limiti soggettivi e oggettivi della prova testimoniale, nonché la sua efficacia probatoria. In tal senso cfr. L. VENTURINI, *La testimonianza scritta*, in www.ratio.iuris.it.

¹⁵⁰ vd. ANGELONE M. – PALMIERI G., *La testimonianza scritta nel processo civile*, www.judicium.it;

¹⁵¹ R. DI LEGAMI, *La riforma del processo civile e la testimonianza scritta*, www.nelmerito.com dell'11 dicembre 2008.

In tale documento, il Primo Presidente della Corte di Cassazione, pur riconoscendo il carattere fortemente innovativo della disposizione non trascura di evidenziare i dubbi circa l'ammissione nel processo civile *“di uno strumento probatorio non formatosi nel contraddittorio tra le parti, per di più con piena efficacia di prova legale ed idoneo a fondare da solo la decisione del giudice”*.

Secondo altra parte della dottrina e della giurisprudenza, invece, la circostanza in base alla quale l'applicazione dell'istituto è subordinato all'accordo tra le parti sembra escludere l'incostituzionalità della norma, contribuendo alla semplificazione e accelerazione del processo¹⁵².

L'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario è stata fortemente criticata dalla dottrina, la quale ritiene che pur se scritta, infatti, trattasi pur sempre di un mezzo di prova testimoniale espressamente bandito nel rito fiscale¹⁵³.

La stessa Agenzia delle Entrate¹⁵⁴, illustrando le principali novità normative introdotte dalla L. 18 giugno 2009, n. 69 e le loro ricadute sul processo tributario, ritiene non rilevanti per il suddetto processo l'introduzione della testimonianza scritta nel processo civile.

¹⁵² P.G. DE MARCHI, *Il nuovo Processo Civile*, Milano, 2009 e Consiglio Superiore della Magistratura, *Parere sulle disposizioni in materia di riforma del codice di procedura civile*.

¹⁵³ Cfr. A. E. LA SCALA A., *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, op. cit..

¹⁵⁴ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 31 marzo 2010, n. 17/E.

L'Amministrazione finanziaria, dunque, esclude una possibile applicazione della testimonianza scritta, stante l'esplicito divieto di testimonianza previsto dall'art. 7 D. Lgs. 546/1992.

Il primo ostacolo di carattere più generale deriverebbe dall'impossibilità di richiamare l'art. 257-*bis* c.p.c. per l'inesistenza di una lacuna normativa nel D.lgs. n. 546/1992, stante il divieto di cui all'art. 7, comma 4.

Inoltre, viene osservato che il fondamento operativo della testimonianza scritta è l'accordo tra le parti, di difficile configurazione nel processo tributario, dati gli 'interessi in gioco' e la specificità della materia¹⁵⁵.

Mentre in mancanza di accordo nel rito civile, la parte potrà utilizzare l'istituto della testimonianza orale, in quello tributario non vi sarebbero ulteriori rimedi. L'istituto della prova testimoniale è unitario e sarebbe, pertanto, sconveniente applicare al rito tributario soltanto alcune sue componenti tratte da quello processual civilistico, aggirando così surrettiziamente il divieto posto dall'art. 7 D. Lgs. 546/1992.

Vi è, tuttavia, chi ha cercato di sostenere una linea argomentativa differente consistente nel ritenere la nuova testimonianza scritta compatibile poiché il

¹⁵⁵ In tal senso P. COPPOLA, *L'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario: un primo passo verso l'espressa abolizione del divieto di cui all'art. 7, D. lgs. n. 546/92*, in Rivista online n. 4/2013 *Innovazione e Diritto*. L'autrice ritiene che <<sarebbe forse il caso chiederci però il motivo per cui, in ragione della struttura del nostro processo e considerando la probabilità che sia più il contribuente a richiedere l'assunzione del mezzo di prova (contraria), l'Amministrazione finanziaria dovrebbe poter porre "un veto" all'utilizzo della testimonianza scritta se, come dovrebbe sempre avvenire secondo i principi generali che informano il suo agire ex art. 97 della Cost. (imparzialità, efficienza, buona fede, ecc.), ad essa spetterebbe in ogni caso l'obbligo della ricerca delle prove certe ed effettive della sua pretesa nell'espletamento del suo potere di vigilanza e controllo del corretto adempimento. Il legislatore nel prevedere il "previo accordo tra le parti" nel cit. art. 257-bis c.p.c. ha, probabilmente, inteso esaltare proprio la funzione ed il ruolo delle parti nel processo (punto cardine del principio dispositivo), confidando comunque sul loro senso del dovere di lealtà e probità (art. 88 c.p.c.) che non si vede perché dovrebbe assumersi mancare nel rito tributario>>.

divieto di cui all'art. 7, comma 4 citato sarebbe riferibile alla finalità di una totale restrizione della prova orale in un processo tipicamente e storicamente documentale. Pertanto, il carattere documentale del nuovo mezzo istruttorio sarebbe in linea teorica compatibile con l'attuale assetto del giudizio tributario¹⁵⁶.

La Corte di Cassazione di recente ha ammesso il possibile utilizzo, nel processo tributario, di una forma di testimonianza scritta, strutturalmente diversa da quella prevista dal codice di procedura civile¹⁵⁷.

I Supremi Giudici ritengono che l'art. 7 D. Lgs. 546/1992 *vieta - per vero - in un'ottica di semplificazione ed accelerazione del processo, soltanto la diretta assunzione, da parte del giudice tributario, nel contraddittorio delle parti, della narrazione dei fatti della controversia compiuta da un terzo, che assume - in forza delle norme del codice di rito - la qualità di*

¹⁵⁶ A. MARCHESELLI, *Riforma del diritto civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2010, 1, p. 5 ss.. L'autore pone in evidenza come, chi volesse sostenere l'applicabilità al rito tributario di tale nuovo mezzo istruttorio, dovrebbe tentare di eludere il riferimento all'accordo delle parti ed all'eventuale successiva testimonianza orale su richiesta del Giudice, posto che un rifiuto di una parte precluderebbe in radice l'utilizzo in generale della prova testimoniale e non, come nel processo civile, della sola prova testimoniale scritta.

¹⁵⁷ Cass. 27 marzo 2013, n. 7714. Nel caso in questione il terzo è il messo notificatore che aveva inserito per iscritto nella relata di notifica, che fa piena prova sino a querela di falso, di avere effettuato la notifica dell'atto impositivo alla matrigna del contribuente presso il domicilio dello stesso, salvo successivamente dichiarare di avere consegnato l'atto presso la residenza della matrigna del contribuente.

La Corte di cassazione ritiene ammissibili nel processo le dichiarazioni rese dal messo notificatore (contrastanti con quanto dallo stesso indicato nella relata di notifica), in quanto prova documentale che non lede in alcun modo il divieto di prova testimoniale nel processo tributario.

Pur rigettando con tali motivazioni le eccezioni sollevate dall'Agenzia delle entrate sulla ammissibilità delle dichiarazioni rese dal terzo/messo notificatore, la Corte riconosce poi ovviamente che quanto indicato nella relata di notifica prevale rispetto alle successive e contrastanti affermazioni stragiudiziali dello stesso messo notificatore. Le indicazioni contenute nella relata di notifica in quanto provenienti da un pubblico ufficiale, fanno prova fino a querela di falso, diversamente dalle semplici dichiarazioni di terzo.

testimone. (...) Di contro, è di piena evidenza che siffatto divieto non può considerarsi operativo per la diversa fonte di prova - connotata da una maggiore immediatezza di percezione del contenuto probatorio da parte del giudicante - costituita dal documento che racchiude le dichiarazioni del terzo. Sul piano generale, invero, tale diversità si rivela anzitutto sotto il profilo materiale e sostanziale, dando vita al documento ad un'entità che, a differenza dell'altra, si concreta in una res cartacea, e non in un soggetto dichiarante (...).

La dichiarazione scritta non è quindi considerata come una testimonianza vera e propria, ma come una prova documentale; tale prova documentale non necessita né della fase di ammissione né di quella di assunzione che sono disciplinate nel processo civile e non sono ammissibili nel rito tributario.

Per questa ragione la sentenza della Cassazione sembrerebbe contenere una piccola apertura nei confronti delle dichiarazioni dei terzi prodotte dal contribuente. Infatti i giudici ritengono che l'esclusione dell'assunzione della prova testimoniale non comporterebbe l'esclusione dei documenti formati fuori dal processo, in cui siano riportate le dichiarazioni dei terzi.

Poiché nel processo tributario è ammessa la produzione di qualsiasi documento, la “testimonianza” resa fuori dal processo è ammissibile, purché riprodotta per iscritto.

Da quanto sin qui detti, ancora una volta, si rinviene la necessità di una riforma sostanziale dell'istituto della testimonianza, ovviamente avendo come dato di partenza l'eliminazione dell'attuale divieto di prova per testi nel processo tributario.

Ebbene, nonostante i limiti anche interpretativi ed applicativi testé indicati soltanto l'eventuale riformulazione dell'art. 7 in termini di compatibilità con l'art. 257-bis del codice di procedura civile (testimonianza scritta), oltre a contribuire all'attività del giudice nella verifica dei comportamenti contestati, potrebbe dare almeno in parte concreta attuazione ai principi espressi nell'art. 111 della Costituzione sul giusto processo (parità delle parti, formazione della prova nel contraddittorio e piena esplicazione del diritto di difesa), ai quali deve conformarsi anche il rito tributario¹⁵⁸.

Infine si deve ritenere che riconoscere la prova testimoniale scritta significherebbe dare un apparato di solennità alle dichiarazioni di terzi, con la conseguenza che, in caso di dichiarazioni false si potrebbe configurare il reato di falsa testimonianza di cui all'art. 372 del codice penale¹⁵⁹.

¹⁵⁸ A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli 2009.

¹⁵⁹ A. MARCHESELLI, *op. ult. cit.*

CAPITOLO IV

DIVIETO DI TESTIMONIANZA: ESPERIENZE EUROPEE A CONFRONTO

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Spagna: sistema tributario. – 2.1 Processo tributario – 2.2 Onere della prova e testimonianza 3. Francia: Processo tributario. – 3.1 Onere della prova e testimonianza - 4. Germania: Processo tributario. – 4.1 Onere della prova e testimonianza.

1. INTRODUZIONE

Nella speranza che si possa ipotizzare, nel rispetto dei diritti di matrice comunitaria, una legislazione tributaria europea unificata, risulta di fondamentale importanza scientifica indagare i sistemi legislativi dei singoli paesi che, anche se mirano a comuni risultati, divergono per mentalità, tradizione e cultura tributaria.

Senza pretese di esaustività si è scelto di analizzare i tre sistemi processuali che più si avvicinano al nostro, vale a dire quello spagnolo, francese e tedesco.

Occorre premettere che la predetta analisi comparata evidenzia una diversità di modelli organizzativi: si passa dal sistema misto nel quale convivono organi del contenzioso amministrativo e tributario e giurisdizione ordinaria (Spagna), a quello dualistico con un rapporto tra giurisdizione civile ed amministrativa (Francia), al sistema della

giurisdizione speciale tributaria devoluta a giudici professionali ed a tempo pieno (Germania).

Inoltre, in Spagna, Francia e Germania è prevista una fase pregiurisdizionale obbligatoria, da celebrarsi dinanzi alla stessa Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto (sistema tedesco e francese) o innanzi a distinti Organi amministrativi (sistema spagnolo).

2. SPAGNA: SISTEMA TRIBUTARIO

Le norme fondamentali, nonché le nozioni e le norme procedurali, del diritto tributario spagnolo sono disciplinate dalla *Ley General Tributaria* (*breviter* LGT) n. 58/2003. Si tratta di una norma fondamentale territorialmente applicabile allo Stato, alle regioni (Comunità autonome), agli enti locali e ad altri enti amministrativi¹⁶⁰.

In base all'art. 7 della LGT, la materia delle imposte è disciplinata dalla Costituzione del 1978; dai trattati, in particolare quelli relativi alle convenzioni contro le doppie imposizioni, che, in base all'art. 96 della Costituzione, sono direttamente applicabili e vincolanti per il legislatore; da disposizioni emanate dall'Unione Europea e da altri organi internazionali sulla base dell'art. 93 della Costituzione; dalla LGT che è una norma primaria, come insieme di disposizioni regolanti ogni tributo e altri provvedimenti normativi in materia tributaria; dai regolamenti attuativi o

¹⁶⁰ Art. 1, comma 1, LGT..

integrativi delle precedenti disposizioni che, a livello statale, prevedono la competenza del Ministro delle Finanze.

La Spagna è strutturata in 17 Regioni con un proprio Parlamento che può emanare norme tributarie.

Inoltre, Navarra e le 3 province Basche di Àlava, Guipùzcoa e Vizcaya disciplinano ed applicano un loro proprio sistema fiscale, parzialmente armonizzato con il sistema tributario statale.

Gli artt. 31, comma 3 e 133 della Costituzione dispongono che solo ed esclusivamente la legge può prevedere l'istituzione, la modifica o la cancellazione di un tributo.

In tal senso il Tribunal Constitucional ha statuito che l'emanazione di un nuovo tributo e la disciplina dei suoi aspetti strutturali principali (soggetti passivi, presupposto, base imponibile e aliquota) devono essere disciplinati da un atto formale, espressione del potere legislativo¹⁶¹.

Tale riserva di legge, al pari del sistema tributario italiano (art. 23 Cost.), risulta relativa, in quanto, poteri diversi da quello legislativo possono prevedere elementi specifici del tributo. In particolare, sarà sufficiente, nel rispetto di tale principio, che la norma statale stabilisca la struttura basica (ad esempio l'aliquota minima e massima) lasciando a tali enti la possibilità di disciplinarla¹⁶².

¹⁶¹ T.C., sentt. n. 6/1983, n. 150/2003 e n. 121/2005.

¹⁶² T.C., sentt. n. 6/1983, n. 150/2003 e n. 121/2005.

2.1 PROCESSO TRIBUTARIO

Il sistema spagnolo prevede una fase preliminare, da celebrarsi innanzi ai c.d. “*Tribunali economico-amministrativi*” (*reclamacion economico-administrativa*) ed una successiva dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa (*recurso contencioso administrativo*).

I Tribunali economico-amministrativi (*breviter* TEA)¹⁶³, non hanno natura giurisdizionale; in quanto le loro pronunce non sono idonee ad acquistare valore di cosa giudicata.

Il procedimento dinanzi a tali organi si articola in un primo grado dinanzi ai Tribunali economico-amministrativi regionali o locali; nel caso in cui il valore della controversia ecceda un determinato ammontare, in secondo grado, dinanzi al Tribunale economico-amministrativo centrale.

I tribunali economico-amministrativi regionali sono 17, uno per ciascuna Comunità autonoma, cui si aggiungono quelli locali di Ceuta e Melilla, e sono composti da un Presidente, da due o tre componenti e da un segretario, nominati in base a provvedimento del Ministero delle Finanze tra i funzionari delle amministrazioni pubbliche, in relazione al luogo di lavoro.

Il Tribunale economico-amministrativo centrale, avente sede a Madrid, è composto da un Presidente, undici giudici e un segretario generale, nominati, con decreto del re, previa deliberazione del Governo, su proposta

¹⁶³ Gli Organi economico-amministrativi sono competenti non solo in materia di tributi, ma anche di altre prestazioni patrimoniali imposte, quali le entrate di diritto pubblico non tributarie, nonché delle spese pubbliche. Non rientrano nella competenza dei TEA gli atti di natura tributaria degli Enti locali. Questa esclusione trova il proprio fondamento nell'autonomia degli Enti locali, riconosciuta anche dalla Costituzione spagnola.

del Ministro delle Finanze, tra funzionari delle Amministrazione pubbliche. Tale Tribunale centrale ha competenza di primo grado nei ricorsi prodotti contro gli atti degli Organi centrali dello Stato e degli Organi superiori delle Comunità. Inoltre il Tribunale centrale ha competenza anche di secondo grado per i ricorsi avverso le decisioni dei Tribunali Amministrativi regionali, che, come si accennava, sono appellabili solo se il valore della controversia supera un dato ammontare.

Avverso, infatti, i provvedimenti di imposizione di tributi locali si può esperire il “ricorso di revisione” (“*reposición*”) e, contro la conseguente decisione, adire in appello i tribunali amministrativi (“*Tribunales contencioso-administrativos*”).

Infine, ai Tribunali Amministrativi spetta la cognizione delle controversie tra privati, nelle quali, quindi, non è parte la Pubblica amministrazione, che però riguardano l’interpretazione di norme tributarie quali le controversie sulla rivalsa dell’Iva, sulla ritenuta d’acconto e sull’azione nei confronti del sostituto d’imposta da parte del sostituito.

Atto introduttivo del procedimento è il ricorso, che deve essere presentato entro trenta giorni, che decorrono dalla data di notificazione dell’atto impugnato.

La legge stabilisce la durata massima del procedimento in un anno, decorso il quale si forma il silenzio rigetto, cioè un atto non scritto che è impugnabile in appello.

Il contribuente può però attendere la decisione espressa, che deve essere comunque emessa.

In base ad un principio generale del diritto amministrativo spagnolo, il ricorso non sospende l'esecuzione dell'atto impugnato. Di conseguenza assume grande rilievo la decisione con la quale è disposta tale sospensione.

Avverso le decisioni emesse dai Tribunali economico-amministrativi è proponibile ricorso dinanzi agli Organi giurisdizionali (contenzioso amministrativo).

Non c'è una giurisdizione speciale tributaria, sebbene alcune sezioni di tali organi siano specializzate nella materia tributaria. Più precisamente, contro le pronunce dei Tribunali economico amministrativi regionali e locali è competente, in unico grado, il *Tribunal Superior de Justicia del territorio* (Tribunali regionali), organi giurisdizionali competenti per territorio.

Contro le decisioni del Tribunale economico amministrativo centrale, invece, è ammesso ricorso avanti *l'Audiencia Nacional* (organo giurisdizionale centrale specializzato in certe materie); ne sono escluse le decisioni relative ai tributi trasferiti alle Comunità autonome e sulle quali si pronunciano di nuovo i Tribunali regionali.

Contro le sentenze emesse dal *Tribunal Superior De Justicia* e da *l'Audiencia Nacional* è ammesso ricorso alla Corte di cassazione (organo di giurisdizione ordinaria), quando la controversia supera una determinata soglia ed in ogni caso per violazione di legge o per *unificacion de doctrina*.

Del tutto peculiare è l'assetto della giurisdizione delle controversie in materia di tributi locali. Di conseguenza, avverso i provvedimenti di imposizione di tributi locali si può esperire il “ricorso di revisione” (“*reposición*”) e, contro la conseguente decisione, adire in appello i tribunali amministrativi (“*Tribunales contencioso-administrativos*”).

Avverso le pronunce di tali organi è comunque ammesso ricorso dinanzi al *Tribunal Superior de Justicia*, quando il valore della controversia supera una determinata soglia e, comunque, nel caso di vizi di inammissibilità del ricorso o di violazione di disposizioni di carattere generale.

2.2 ONERE DELLA PROVA E TESTIMONIANZA

In base all'art. 105 della LGT che disciplina l'onere della prova nel procedimento tributario si prevede che colui che invoca un diritto è gravato dall'onere di provare i fatti sui quali si basa.

Le norme tributarie prevedono numerose presunzioni legali relative a favore dell'Agenzia tributaria così da assicurare che le verifiche siano più efficaci. Talvolta, la portata degli strumenti probatori è limitata alle fatture e ad altri documenti simili, ma in generale il principio è esposto nell'art. 106, 1° c. LGT laddove si prevede che in ambito tributario risultano applicabili le norme del codice civile e di procedura civile, salvo che la legge disponga diversamente. Un rinvio al pari di quello operato nel sistema tributario

italiano all'art.1, comma 2 D. Lgs. 546/1992, ma ovviamente di portata più ampia. In tal senso per la celebrazione del processo tributario in Spagna ci si rifà non solo agli istituti processuali civili, ma anche a quelli di diritto sostanziale previsti nel codice civile, che in Italia, invece, in linea di massima, non fanno ingresso nel processo tributario.

Per quanto concerne la formazione della prova, il principio inquisitore o di ufficialità è considerato come il principio giuridico che ispira non solo la struttura portante del processo penale, ma è considerato tale nel procedimento tributario di applicazione dei tributi che possiede una funzione eminentemente pubblicistica poiché prevarrebbero sempre elementi di interesse oggettivo riferiti sia alla necessità e all'interesse economico-finanziario dello Stato, sia alla giustizia distributiva delle pubbliche spese e all'uguaglianza dei cittadini in materia di imposte.

Di conseguenza, in materia tributaria l'Amministrazione finanziaria esercita anche un'attività di investigazione per la ricerca di quei fatti fonti di obbligazioni tributarie che possono dare luogo ad un accertamento e che sono sconosciuti alla stessa.

Un altro aspetto del principio inquisitore si riferisce al potere di disposizione delle parti dell'oggetto materiale del processo. La natura pubblica degli interessi in causa prevede il rispetto del principio di indisponibilità e/o irrinunciabilità che caratterizza i procedimenti tributari, in modo simile al processo penale, in base al quale l'Amministrazione

finanziaria non può, in principio, disporre dei propri diritti rinunciando all'applicazione del tributo, alla sua riscossione ovvero realizzando una tassazione diversa od inferiore a quella prevista dalla legge.

Senza dubbio, il principio inquisitore non può essere inteso in materia tributaria in modo estremamente rigido; infatti, risulta piuttosto frequente che le norme tributarie prevedano una sorta di accordo delle parti circa gli elementi sostanziali o giuridici incerti che derivino dalla liquidazione dei tributi o che, in altro modo, si pongano per esigenza pratica oltre i limiti di quanto previsto dalla legge.

La natura tradizionalmente indisponibile del diritto tributario sostanziale si riflette nella natura inquisitoria del procedimento attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria applica i tributi; funzione, dunque, sottratta alla libera disposizione delle parti. Al fine, pertanto, di applicare correttamente il tributo è imposto alla Pubblica amministrazione un dovere di verifica relativo a tutti quei fatti che possono avere effetti tributari con l'obbligo, quindi, di accertarne legittimamente la sussistenza.

La conseguenza dell'applicazione di tutti questi principi la si riscontra nell'utilizzo del materiale probatorio, cioè nel fatto che l'Amministrazione finanziaria non è limitata agli elementi forniti dal contribuente e, in principio, non può prescindere dall'utilizzo di tutti gli strumenti che le vengono messi a disposizione dalla legge al fine di raggiungere la piena conoscenza dei fatti rilevanti. E la si riscontra, altresì, nel fatto che a

differenza degli altri processi, in materia tributaria il contribuente è obbligato a collaborare con l'Amministrazione finanziaria se non vuole sostanzialmente peggiorare la propria posizione processuale. Deve, pertanto, fornire elementi di prova che giustifichino l'esattezza della sua dichiarazione e rendersi disponibile all'ispezione e alla verifica della propria posizione fiscale quando gli venga richiesto. Tale principio di ufficialità, in questo senso inteso, deve considerarsi un principio fondamentale di tutto il procedimento tributario come di quello amministrativo, anche in sede contenziosa innanzi agli organi competenti.

Passiamo ora ad esaminare la testimonianza.

La testimonianza di soggetti terzi nell'ambito tributario presenta alcuni inconvenienti per una serie di motivi. Da un lato può essere facile comprendere il naturale sospetto dell'Amministrazione finanziaria rispetto alla credibilità del teste in una materia come quella tributaria, dove regna un clima di sfiducia reciproca tra il fisco e i contribuenti. Inoltre, il riconoscimento di tale possibilità è stato utilizzato in maniera ambigua dall'Amministrazione finanziaria dove in alcune occasioni ne ha riconosciuto piena efficacia probatoria e in altre ne ha disconosciuto tale carattere sempre con riferimento al medesimo contribuente.

Secondariamente, bisogna tenere in conto che la testimonianza di terzi (intesa quanto meno come dichiarazione di scienza) ha il suo fondamento nel dovere di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria in base al

quale la legge impone ai contribuenti una serie di prestazioni ed obblighi specifici tra cui quello di informazione. Scopo di questi obblighi è quello di agevolare l'Amministrazione finanziaria durante i procedimenti tributari nell'assunzione delle informazioni che possano anche derivare da terzi che intrattengono relazioni economiche con altri contribuenti.

Anche nell'ordinamento spagnolo occorre distinguere la figura della testimonianza da quella della confessione stragiudiziale e dal giuramento.

Certamente la testimonianza dei terzi nel procedimento tributario comporta anche una rivelazione di elementi noti riferibili al presupposto di fatto così che tale dichiarazione assume una funzione essenzialmente probatoria. In questo senso si può dire che coincida assolutamente con quella che nel diritto processuale generale è conosciuta come testimonianza. È anche evidente, e non bisogna dimenticare, che nella fase procedimentale tributaria tale rivelazione di informazioni sotto forma di dichiarazioni risponde anche all'obbligo di collaborazione con la pubblica amministrazione, giuridicamente imposto che deve esercitarsi nel rispetto di tale principio. Vale a dire che tale testimonianza è un dovere con contenuto e finalità essenzialmente probatorie.

Infine, ciò che bisognerebbe effettivamente comprendere è se questo obbligo di comunicazione di informazioni, che null'altro diverge sostanzialmente da una testimonianza, possa essere affiancato o meglio considerato una vera e propria prova testimoniale applicandosi

conseguentemente e analogicamente le norme processuali relative alla testimonianza come mezzo di prova; oppure se quando queste informazioni vengono trascritte ci si trovi di fronte a semplici documenti.

Bisogna dire, inoltre, che la testimonianza dei terzi nel procedimento d'imposizione tributaria è soggetta, secondo le regole di diritto processuale generale, ad una libera valutazione essendo da escludere che possa essere considerata come una prova legale.

La testimonianza, dunque, costituisce un mezzo destinato nel tempo a un certo disuso per la prevaricante forza probatoria assunta dai documenti. A questo mezzo di prova si riferisce in dettaglio il Còdigo civil.

Si consacra, insomma, il diritto delle parti a proporre i testi che ritengono opportuni con il dovere di partecipare; è previsto, altresì, l'obbligo dei testi di prestare giuramento e di dire la verità; si riconosce alle parti la possibilità di interrogare quei testi dei quali vi è un fondato sospetto che non riferiscano la verità dei fatti.

Dopo aver brevemente esaminato la struttura del mezzo di prova testimoniale si vuole ora esaminare il possibile impiego di tale mezzo nei procedimenti tributari-amministrativi.

Le norme del procedimento amministrativo nulla dispongono relativamente alla forma da utilizzare per l'assunzione della prova testimoniale, mostrando così una cogente necessità di disciplina positiva.

In questo senso, si palesa, una volta ancora, la poca determinazione nell'applicazione al procedimento amministrativo del regime proprio della prova testimoniale già previsto per il processo civile.

In effetti nella via economico-amministrativa non ha luogo un procedimento probatorio come quello disegnato dalle norme processuali civili dove occorre il rispetto dei principi fondamentali di uguaglianza e di partecipazione delle parti, così da scontrarsi con il principio di celerità e l'antiformalismo tipico del procedimento amministrativo.

Nonostante per le ragioni esposte sia esclusa l'applicazione in questo ambito del regime processuale civile, si può affermare, basandosi sui principi propri che definiscono il procedimento amministrativo, che nello sviluppo di questa prova si devono rispettare due regole fondamentali: la presenza dell'interessato nell'interrogatorio che gli consentirà, inoltre, di formulare le domande che ritiene pertinenti; l'attribuzione all'organo che istruisce il procedimento della competenza per rigettare le domande che reputi non necessarie o non rilevanti.

Fra le varie caratteristiche che connotano questo mezzo di prova si deve anche ritenere implicita, come terza ed ulteriore caratteristica, la necessità che il testimone sia interrogato in modo chiaro e preciso e che altrettanto lo siano le risposte.

Il carattere scritto del procedimento tributario e il principio di certezza giuridica impongono l'esigenza che l'assunzione della prova testimoniale venga completamente trascritta e incorporata agli atti del procedimento.

Ad ogni modo, l'affidabilità della dichiarazione di un teste è una circostanza che l'organo decidente, sia amministrativo che giurisdizionale, dovrà valorizzare caso per caso.

In ambito giurisdizionale, invece, una volta indicato debitamente il testimone, la sua chiamata avverrà secondo le formalità previste e, in considerazione del dovere di collaborazione con gli organi giurisdizionali che deriva dall'art. 118 della Costituzione, sarà obbligato a comparire, pena l'applicazione di eventuali sanzioni (a differenza della chiamata come testimone nel procedimento amministrativo dove non esiste un tale obbligo giuridicamente coercibile).

Ulteriormente, si riconosce un elemento formale costituito dalla realizzazione della dichiarazione nel corso di un processo e contenuta direttamente e primariamente nell'atto giudiziale corrispondente, escludendo, così, che le manifestazioni dichiarative extra-giudiziali effettuate da un terzo e contenute in un atto notarile possano detenere il carattere di prova testimoniale.

L'atto notarile non è considerato una prova testimoniale, in quanto, oltretutto, trascura i principi di immediatezza del giudice e di contraddittorio e non costituisce nemmeno prova documentale.

Infine, si consideri il rapporto con queste ultime dichiarazioni presentate in forma scritta magari anche senza l'assistenza della privilegiata fede dell'atto notarile.

L'art. 380 della LECiv si occupa di quei casi nei quali si producono mediante atti scritti informazioni i cui presupposti fattuali non sono accettati dalle parti che tendono a essere pregiudicate dagli stessi; in altre parole, sono informazioni contenute in dichiarazioni che si riferiscono a fatti precisi e alla cui parte, pregiudicata da tale affermazione, deve essere riconosciuta la possibilità di contestarne i presupposti o il contenuto. In tali casi la LECiv prescrive che saranno interrogati come testimoni gli autori di tali informazioni affinché le ratifichino e le chiariscano.

Il giudice, rispettando il proprio ruolo di indipendenza, assiste all'esame del teste svolto da ogni parte e risulta investito, però, del dovere di analizzare ogni domanda e risposta e del diritto di chiarimenti rispetto alle medesime. Nelle domande è solito intuire o scoprire l'intenzione cosciente anche se mascherata di chi la formula limitandosi a rigettare quelle oggettivamente irrilevanti, proibite, o che includono giudizi di carattere valutativo. Invece, nel valorizzare le risposte deve sviluppare tutta la propria capacità di analisi giuridica, semantica e psicologica per verificarne l'attendibilità e la verosimiglianza.

Per questo la LECiv attualmente in vigore ha optato per autorizzare il giudice a valorizzare la forza probatoria delle dichiarazioni testimoniali

conformemente alle regole della sana critica, alle circostanze che le riguardino e alle contestazioni formulate.

Insomma, nell'ambito della prova testimoniale è consentito al giudice di valutare le attitudini del soggetto o il valore del testimone (capacità intellettuale, stato psichico ed emotivo), le proprietà dell'oggetto o il valore della testimonianza (qualità, azioni e luoghi suscettibili di valutazione) e la relazione del soggetto con l'oggetto o le condizioni di forma del testimone (percezione, memoria e dichiarazione).

In conclusione, si evince in maniera chiara, come nel sistema spagnolo, la testimonianza, pur non avendo un ruolo primario nella formazione del materiale probatorio, considerata la natura documentale del *contendere*, risulta pacificamente ammessa ed indispensabile in tutti quei casi in cui sia necessaria per provare l'esistenza o l'inesistenza di un fatto.

3. FRANCIA: PROCESSO TRIBUTARIO

Il sistema tributario francese si caratterizza, rispetto agli altri sistemi europei, per la forte presenza di garanzie a favore dei contribuenti, e concernenti la limitazione temporale dell'azione amministrativa, il diritto all'informazione del contribuente ed il contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria.

In tal senso, l'attività di accertamento dell'Amministrazione fiscale soggiace, in linea generale, ad un termine di decadenza alquanto breve, corrispondente a tre anni¹⁶⁴.

L'amministrazione inoltre è tenuta, in maniera preventiva alla notifica di qualsiasi atto di accertamento, a comunicare al contribuente i propri diritti e obblighi concernenti il risultato dei controlli.

La prefata comunicazione, a totale garanzia delle prerogative del contribuente, gli consente sia di regolarizzare la propria posizione fiscale, sia di preparare con accuratezza e largo anticipo la propria difesa.

Altro elemento che caratterizza il sistema tributario francese è il rispetto del principio del contraddittorio in ogni fase, sia procedimentale che processuale.

In tale direzione, i contribuenti destinatari di accertamenti d'ufficio per mancata o insufficiente dichiarazione hanno diritto al contraddittorio ed al termine dell'esame dell'intera loro posizione fiscale, condotto sempre in contraddittorio, possono vedere il loro caso rimesso alla commissione dipartimentale delle imposte.

¹⁶⁴ Basti pensare che in Italia, ad esempio, in materia di accertamento delle imposte sui redditi l'art. 43 D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 dispone che <<Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata >>.

Il contraddittorio, inoltre, può sfociare in un accordo fra l'Amministrazione ed il contribuente attraverso il condono e la transazione tributaria.

Anche in Francia esiste una sistema processuale tributario che prevede una fase precontenziosa obbligatoria.

In particolare, il contribuente francese, prima di esperire il ricorso giurisdizionale è obbligato a presentare la c.d. *reclamation préalable* davanti all'autorità amministrativa od in alternativa può ricorrere ad organismi imparziali di conciliazione come “*la Commission dipartimentale des import direct set des texes sur le chiffre d'affaires*” composta da rappresentanti dell'amministrazione e dei contribuenti, presieduta da un magistrato, oppure al “*Comité Consultif pour la repression des abus de droit*”, composto da magistrati del Consiglio di Stato e della Corte di Cassazione, da un Professore della facoltà di diritto e dal Direttore Generale delle imposte.

Esaurita negativamente la fase precontenziosa, va detto che la giurisdizione è divisa tra giudice ordinario ed amministrativo¹⁶⁵, in funzione dei diversi tipi d'imposta. In linea di massima il giudice amministrativo è competente sul contenzioso delle imposte indirette, mentre il giudice ordinario¹⁶⁶ si occupa delle imposte dirette.

¹⁶⁵ I gradi sono tre e sono svolti innanzi al *Tribunale amministrativo*, *Corte amministrativa di appello* e *Consiglio di Stato*.

¹⁶⁶ I gradi sono due: *Tribunal de grande instance*, in primo grado, e *Corte di cassazione*, in secondo grado.

La predetta ripartizione soffre però di rilevanti eccezioni, come ad esempio in materia di Iva, ove le relative controversie sono di competenza del giudice amministrativo anche se trattasi di una imposta indiretta.

Per quanto concerne lo svolgimento del processo, si può dire che esso risulta principalmente scritto e deve il fondamento delle sue regole alla procedura amministrativa.

Le norme processuali tributarie furono codificate per la prima volta da una legge del dicembre del 1963 che espose tutte le regole procedurali applicabili nel settore tributario e che oggi sono contenute nel *Livre des procédures fiscales*.

Il contenzioso fiscale di solito è iniziato dal contribuente che contesta l'atto di impugnazione, tuttavia il direttore dipartimentale delle imposte, piuttosto che respingere le proteste del contribuente, può iniziare il contenzioso, soprattutto quando si tratta di repressione della frode fiscale.

3.1 ONERE DELLA PROVA E TESTIMONIANZA

Le prove nel diritto tributario francese non sono diverse da quelle previste dal diritto civile. Tuttavia, esistono delle specificità proprie del processo tributario.

In tal senso, al fine di stabilire l'esistenza e l'importo del debito fiscale, l'amministrazione finanziaria può utilizzare tutte le prove ammesse dalla legge, tranne il giuramento¹⁶⁷.

L'art. L192 del *Livre des procedures fiscales* statuisce che <<...il governo ha l'onere della prova per qualsiasi reclamo, a prescindere dal parere del comitato. Tuttavia, l'onere della prova è a carico del contribuente quando ha commesso gravi irregolarità e l'imposizione è stata stabilito in conformità con il parere del comitato...>>.

Nel processo tributario, dunque, in linea di massima, incombe in capo all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare i motivi a fondamento della pretesa tributaria, salvo casi eccezionali in cui grava in capo al contribuente (ad esempio quando richiede sgravi ed esenzioni, in relazioni alla sussistenza dei requisiti di legge).

L'onere probatorio viene assolto dall'Amministrazione finanziaria, ed anche dal contribuente, con prove scritte, testimonianze, presunzioni e con la confessione.

La prova scritta può essere fornita con atti e documenti, contabili e non.

La prova testimoniale è prevista specificatamente dall'art. L. 238 del *Livre des procedures fiscales* dove viene previsto che <<quando la persona vuole chiamare testimoni, deve presentare all'ufficio del cancelliere la lista con il loro nome, cognome, professione e residenza...>>.

¹⁶⁷ vd. in particolare art. 246 del codice delle imposte sui redditi, l'art. 59, comma 1 del codice IVA e l'art. 185 del codice che concerne le tasse di registrazione.

I testimoni sono tenuti a deporre su tutte le circostanze di cui siano a conoscenza e che possono essere utili nella ricerca della corretta applicazione della normativa fiscale.

La loro testimonianza è preceduta da apposito giuramento ai sensi dell'articolo 934 del codice di procedura civile.

Il contribuente e/o l'Amministrazione finanziaria possono chiedere di porre domande ai testimoni.

Questo strumento probatorio, nella realtà, è raramente utilizzato, data la natura essenzialmente documentale del processo. Contrariamente al diritto civile, l'amministrazione per provare le proprie ricostruzioni utilizza molto di più le prove documentali e le presunzioni.

In conclusione, nonostante l'utilizzo limitato, la prova testimoniale fa parte a pieno titolo delle prove ammesse ed utilizzate nel processo tributario francese, realizzando a pieno il contraddittorio tra le parti e consentendo una effettiva attuazione del diritto di difesa.

4. GERMANIA: PROCESSO TRIBUTARIO

Il sistema processual tributario tedesco si contraddistingue dagli altri sinora analizzati, in quanto la giurisdizione tributaria è costituzionalmente riconosciuta e garantita alla stregua di quella civile, penale o amministrativa

ed è esercitata in via esclusiva da giudici speciali in parte togati ed in parte onorari (i Tribunali finanziari ovvero *Finanzgerichte*).

In tal senso l'art. 19, comma 3 della Costituzione statuisce che per le questioni tributarie è prevista la competenza di una magistratura specifica chiamata a garantire la tutela giurisdizionale.

La tutela giuridica in materia fiscale viene attuata a seconda dell'atto amministrativo e dipende dal fatto che un atto sia stato o debba essere emanato e dal contenuto predeterminato che ha o deve avere.

Il principale atto amministrativo finanziario è l'atto di imposizione *der Steuerfestsetzung* che è l'atto attraverso il quale il fisco stabilisce (solitamente in base ad una dichiarazione d'imposta) in forma scritta ed in maniera vincolante chi deve, quanto e quale imposte.

Anche in Germania esiste una fase pre-contenziosa obbligatoria.

L'ordinamento tedesco prevede l'*Einspruch* ed il *Gegenvorstellung*, che sono ricorsi, rispettivamente ordinario e straordinario, in opposizione all'Organo che ha emesso l'atto; il *Beschwerde*, che è un ricorso all'Organo gerarchicamente superiore, il quale in genere è l'*Oberfinanzdirektion*, ed il *Dienstaufsichtsbeschwerde*, che è il ricorso al Controllore dell'Organo che ha emesso l'atto.

Prima di analizzare la fase contenziosa è bene sottolineare che in Germania l'Autorità finanziaria fa del tutto per evitare il ricorso al giudice tributario,

ricercando soluzioni praticabili in fase pre-contenziosa. Di guisa che pochi ricorsi, in sede giudiziaria, trovano accoglimento¹⁶⁸.

L'iniziativa per ogni processo tributario spetta all'interessato, cioè al ricorrente. L'azione consiste nella richiesta ad ottenere tutela giudiziaria tramite l'emanazione di una sentenza.

L'ordinamento della giurisdizione tributaria prevede vari tipi di azioni legali riconducibili all'azione di impugnazione, quale azione di annullamento o di riforma; all'azione di obbligazione, volta all'emanazione di un determinato atto amministrativo, all'azione di esecuzione di prestazione accessoria, diretta ad un fare o non fare da parte dell'autorità finanziaria; all'azione di accertamento.

In primo grado sono competenti i Tribunali finanziari (*Finanzgerichte*), presenti uno ogni Land ed avverso le loro decisioni si può ricorrere in appello davanti la Corte Federale delle Finanze (*BFH-Bundesfinanzhof*), con sede a Monaco.

Un ulteriore modo di impugnazione è la revisione che corrisponde al nostro giudizio per cassazione e può essere proposta solo per violazione di diritto.

Anche questa forma di impugnazione, al pari del giudizio di appello, deve essere proposta nel termine di un mese.

¹⁶⁸ Solo un terzo degli accertamenti notificati giungono alla fase giurisdizionale e su centocinquanta ricorsi presentati mediamente all'anno al *Finanzgericht*, solo tremilaquattrocentosessantuno delle sue sentenze sono state impugnate nel 2004 innanzi al *Bundesfinanzhof*. Il processo giurisdizionale nei due gradi dura mediamente un anno.

4.1 ONERE DELLA PROVA E TESTIMONIANZA

In Germania, in ambito tributario, non vi è una norma generale in tema di distribuzione dell'onere probatorio.

La Corte Federale delle Finanze, tuttavia, è intervenuta statuendo in materia che, in linea di principio, l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare i fatti a fondamento della pretesa fiscale. Inversamente l'onere della prova incombe in capo al contribuente allorquando deve dimostrare l'esistenza dei requisiti di legge a fondamento di una esenzione, riduzione o di un credito fiscale.

In ambito probatorio il sistema tributario mutua essenzialmente le proprie regole da quello civile, a cui dunque bisogna fare riferimento.

In tal senso l'art. 82 del *Finanzgerichtsordnung* (breviter FGO)¹⁶⁹, che regola lo svolgimento del processo tributario, prevede che, in quanto compatibili, sono applicabili le disposizioni sull'assunzione delle prove di cui al *Zivilprozessordnung* (breviter ZPO – codice di procedura civile)¹⁷⁰.

Devono essere osservati, in particolare, il principio di immediatezza¹⁷¹ e il principio di pubblicità dell'udienza rispetto alle parti¹⁷².

In base al principio di immediatezza, l'assunzione delle prove deve avvenire dinanzi all'ufficio giudiziario competente per la decisione della controversia, poiché è tale ufficio che deve procedere alla loro valutazione.

¹⁶⁹ Adottato il 06 ottobre 1965.

¹⁷⁰ In particolare gli artt. 358-371, 372-377, 380-382, 386-414 e 450-494 ZPO.

¹⁷¹ Art. 355 ZPO.

¹⁷² Art. 357 ZPO.

In base al principio della pubblicità dell'udienza, invece, le parti hanno il diritto di assistere all'udienza di assunzione delle prove e di porre domande ai testimoni¹⁷³.

Per provare un fatto non basta che vi sia una probabilità prevalente o forte. Tuttavia non è nemmeno necessario fugare ogni dubbio. Secondo la giurisprudenza tedesca è sufficiente che vi sia un ragionevole grado di certezza che consenta di risolvere eventuali dubbi residui, pur senza escluderli completamente.

Per dimostrare l'attendibilità dei fatti asseriti sia l'Amministrazione finanziaria sia il contribuente possono servirsi di notevoli mezzi di prova, quali la prova testimoniale, la prova documentale, la consulenza tecnica, etc..

In base al principio dispositivo, proprio del processo civile, spetta alle parti produrre gli elementi di fatto e i mezzi di prova. Il giudice non può, di sua iniziativa, raccogliere elementi di fatto e porli a fondamento della decisione. In deroga a tale principio, in alcuni casi è ammessa l'assunzione d'ufficio delle prove. Essa deve tuttavia fondarsi su un'esposizione precisa dei fatti e non può essere diretta all'indagine di ulteriori fatti di causa.

In particolare, il giudice¹⁷⁴ può:

- invitare l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente a comporre amichevolmente la controversia;

¹⁷³ Art. 397 ZPO.

¹⁷⁴ Art. 79 FGO.

- invitare le parti ad integrare o spiegare con memorie la propria posizione;
- ottenere informazioni;
- ordinare la produzione di documenti o la trasmissione di documenti elettronici;
- disporre la comparizione personale delle parti;
- ammettere la consulenza e la testimonianza.

Per quanto concerne la prova testimoniale¹⁷⁵ viene utilizzata per provare fatti avvenuti in passato di cui il testimone è a conoscenza.

Ogni testimone deve essere interrogato separatamente e senza la presenza dei testimoni che devono essere interrogati dopo di lui¹⁷⁶.

Prima di essere interrogato il testimone viene ammonito a dire la verità e informato della possibilità di essere successivamente tenuto a prestare giuramento¹⁷⁷. Durante l'interrogatorio le parti hanno il diritto di essere presenti e di porre domande.

Il testimone soggetto alla giurisdizione tedesca e regolarmente citato ha l'obbligo di comparire dinanzi al giudice, di testimoniare e di prestare giuramento, pena l'irrogazione della sanzione pecuniaria e/o detentiva.

In Germania sussiste il principio della libera valutazione delle prove¹⁷⁸, in base al quale il giudice, tenuto conto di quanto emerso durante l'udienza e

¹⁷⁵ Cfr. Artt. da 82 a 89 FGO.

¹⁷⁶ Art. 394, comma 1, ZPO.

¹⁷⁷ Art. 395, comma 1, ZPO.

¹⁷⁸ Cfr. art. 286 del ZPO.

del risultato delle prove eventualmente assunte, decide secondo il suo libero convincimento se un'allegazione di fatto è da ritenersi vera o meno.

Alla luce di quanto descritto si evince in maniera chiara come anche nel processo tributario tedesco la prova testimoniale sia inserita a pieno titolo tra gli strumenti probatori utilizzabili.

CONCLUSIONI

La legittimità costituzionale del divieto di prova testimoniale nel processo tributario dovrebbe essere rimesso in discussione, anche alla luce delle copiose ed esaustive argomentazioni utilizzate dalla più autorevole dottrina in tale contesto, supportata dalla forza suggestiva della giurisprudenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea¹⁷⁹ e, soprattutto, della Corte Europea dei diritti dell'uomo¹⁸⁰ che, seppur limitatamente alle sanzioni (benché queste siano giuridicamente e sostanzialmente connesse all'imposta), riconosce l'illegittimità di una disposizione che vieti la prova orale avente come conseguenza la compromissione del diritto fondamentale di difesa, non altrimenti esercitabile se non attraverso lo strumento vietato.

Indubbiamente, ritenere che, limitatamente ai casi dell'incolpevole impossibilità di produrre un documento, l'art. 2724 c.c. sia la declinazione espressa di un principio più generale farebbe molto comodo a sostegno della tesi dell'irragionevolezza con cui il legislatore ha predisposto una tale limitazione probatoria.

Le limitazioni che impongono l'utilizzo soltanto di alcuni mezzi di prova sono accettabili purché tali mezzi siano ragionevoli e liberamente disponibili per il contribuente. E se tale compressione del diritto può raggiungere livelli oltre i quali vi sarebbe la necessaria violazione dei principi costituzionali sarebbe sicuramente di aiuto, in questa prospettiva,

¹⁷⁹ Corte di Giustizia, sent. 24.03.1988, causa C-104/86.

¹⁸⁰ Corte E.D.U., 23.11.2006, *Case of Jussila v. Finland*, n. 73053/01.

possedere una clausola generale all'interno dell'ordinamento giuridico che consentisse di derogare al divieto di utilizzo di talune prove quando alcuni dei mezzi di prova normalmente consentiti e disponibili per una parte, a causa di forza maggiore o, comunque non imputabile alla parte stessa, risultino indisponibili.

Tuttavia, è altrettanto vero che l'art. 2724 c.c. potrebbe avere solo l'indubbio pregio di esemplificare un caso particolare dovendo ricondurre, di fatto, la questione alla violazione del diritto ad un'effettiva parità delle armi e del diritto di difesa il quale, ogni volta in cui viene irragionevolmente compresso, legittima la questione di costituzionalità di qualunque norma, come nel caso di specie in cui la limitazione è oltremodo irragionevole e non adeguatamente giustificabile.

In questa sede si è cercato di evidenziare, a personalissima opinione di chi scrive, l'incomprensibilità del divieto citato. E questo anche alla luce dell'autorevole dottrina, anche se non priva di qualche eccezione, quest'ultima legata essenzialmente alla natura documentale del processo tributario.

Del resto i successivi interventi giurisprudenziali volti al tentativo di un riequilibrio delle posizioni delle parti sono sembrati poco convincenti. Si allude all'ammissibilità delle dichiarazioni di scienza da parte di terzi assunte fuori del processo e prodotte in sede giurisdizionale attraverso la forma dell'atto pubblico o dell'atto sostitutivo di notorietà. Ciò avrebbe

dovuto consentire al contribuente di poter, finalmente, usufruire di elementi ulteriori di prova altrimenti non producibili (ricordando che all'inizio questa fu una prerogativa riconosciuta giurisprudenzialmente solo all'Amministrazione finanziaria). Ma a ben vedere questo falso riequilibrio, per non incespicare in un concreto problema di costituzionalità, ha volutamente ignorato il cuore del problema non ponendovi rimedio. Da un lato perché le dichiarazioni di terzi assunte fuori del processo sono caratterizzate da un valore puramente indiziario e non possono costituire piena prova del fatto probando; pertanto, poco soddisfa il fatto che anche l'Amministrazione finanziaria sia limitata da tale valorizzazione in sede giurisdizionale - si tratta in sostanza di un parità delle armi al ribasso. Ovverossia non è il reciproco valore attribuito alle dichiarazioni e alla loro possibilità di essere prodotte che garantisce un effettivo equilibrio. Lo garantirebbe, invece, un contraddittorio tra le parti al momento della loro assunzione; e tale limitazione non potrebbe certo essere compensata dal prudente apprezzamento del giudice nella loro valorizzazione.

Del resto, sorge la necessità di garantire al contribuente tutti quei mezzi di prova che legittimamente e non diversamente gli consentirebbero di sostenere la propria difesa. Non è possibile affermare che con un atto documentale sia garantito al contribuente, ma in generale alle parti, di provare ogni elemento ritenuto necessario. La sola esistenza di fatti non altrimenti dimostrabili (si pensi ad esempio alla dimostrazione delle

prestazioni fatturate e successivamente contestate nella loro oggettiva o soggettiva esistenza), pena un *vulnus* irrimediabile del diritto di difesa, dovrebbe imporre un ampliamento degli strumenti a garanzia del diritto di difesa, *rectius* una loro non limitazione.

Inoltre, non si può, poi, trascurare l'evoluzione interpretativa della Corte EDU, in particolare nella sentenza Jussila v. Finland, dove si interpreta il rifiuto di essere udito nel procedimento tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria finlandese nei confronti di un cittadino residente, come una palese violazione delle garanzie previste dall'art. 6 della CEDU, laddove non fosse stato reso disponibile al contribuente altro strumento per sostenere la propria difesa e laddove si controverta sulle sanzioni amministrative o penali come conseguenza delle violazioni tributarie.

Certo quest'ultimo profilo lascia perplessi soprattutto perché sorretto dalla considerazione che ogni singolo Stato gode di una potestà autoritativa ed impositiva assolutamente discrezionale in materia tributaria, pertanto non censurabile e non coperta dalle garanzie apprestate dall'art 6 della Convenzione. Ma a prescindere dal campo di applicazione l'interpretazione della Corte è chiarissima: non è consentito imporre il divieto dell'utilizzo di nessun strumento probatorio a meno che non sia riconosciuta la possibilità di difendersi attraverso strumenti differenti che, però dobbiamo aggiungere, abbiano la medesima capacità ed efficacia probatoria.

Sono stati posti, poi, in evidenza i contrasti tra il divieto di testimonianza e i principi costituzionali del diritto di difesa (art. 24 Cost.) e del giusto processo (art. 111 Cost.).

L'attuazione del precetto contenuto nell'art. 111 della Costituzione comporta la necessità di garantire l'effettiva parità delle armi, sin dalla fase di acquisizione ed assunzione delle prove, oltre che in quella di valutazione delle stesse. In sede di istruttoria processuale civile tale principio si traduce nella necessaria partecipazione al momento di costituzione delle prove per consentire ai contendenti di verificare direttamente i mezzi di prova posti a fondamento delle rispettive argomentazioni e predisporre un'adequata difesa.

Nella sede tributaria, invece, la costituzione delle prove non avviene nel processo, ma nel corso dell'istruttoria amministrativa.

L'art. 7 del D. Lgs n. 546/1992, che insieme all'individuazione dei poteri del giudice tributario delinea l'andamento dell'istruttoria processuale, sembra, poi, escludere ogni tutela del contribuente in tale fase del giudizio, accentuando lo squilibrio dei contendenti. Le parti processuali, infatti, sono in una posizione di forte squilibrio e tale disposizione, anziché prevedere meccanismi di compensazione idonei a riportare in equilibrio i contendenti, impone il divieto di giuramento e di testimonianza.

Poiché il sacrificio del contraddittorio effettivo delle parti nel momento dell'acquisizione del materiale probatorio si traduce nella violazione del

novellato art. 111 della Costituzione, dovrebbe allora concludersi che le limitazioni probatorie contenute nell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992 siano illegittime qualora l'ordinamento tributario nel suo complesso non preveda altri sistemi idonei a garantire l'effettività del dialogo *inter partes* in sede di acquisizione probatoria.

Da ultimo occorre evidenziare che, in un contesto sempre più europeo dove molto spesso si discute del riconoscimento di diritti universali da attribuire ai cittadini europei¹⁸¹, è stato edificante valutare altri tre ordinamenti giuridici processuali, ovvero quello spagnolo, francese e tedesco, mettendone in risalto affinità e diversità, soprattutto in termini di ammissione della prova testimoniale nel processo tributario.

Si è potuto constatare che, oltre alle ovvie diversità di sistema, i tre predetti ordinamenti sono accomunati dall'esistenza di una fase pregiudizionale obbligatoria, da celebrarsi dinanzi alla stessa Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto (sistema tedesco e francese) o innanzi a distinti Organi amministrativi (sistema spagnolo) e dalla possibilità di utilizzare lo strumento probatorio della testimonianza durante la fase processuale.

¹⁸¹ In tal senso si può ipotizzare la strada del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 234 del Trattato che potrebbe fondarsi sulla violazione del *principio dell'effettività della tutela*, sancito dall'art. 10 del Trattato, e del contrasto con il principio dell'equivalenza tra rimedi posti a presidio del diritto interno e del diritto. Le norme procedurali e processuali tributarie, alla luce del richiamato principio di effettività vanno interpretate, com'è noto, alla luce del *canone di adeguatezza europeo* che può portare il Giudice nazionale alla disapplicazione delle regole interne che si rendano ingiustamente punitive nei confronti di soggetti *incolpevoli*, come potrebbe accadere anche con riferimento al divieto di cui al comma 4 dell'art. 7 in discorso.

Nonostante in concreto, nei citati processi tributari, di fatto, la prova testimoniale abbia una scarsa applicazione pratica, si evidenzia che essa fa parte a pieno titolo delle prove ammesse ed utilizzate nel processo e dunque rappresenta sicuramente una concreta attuazione dei principi, anche di ispirazione comunitaria, del diritto al contraddittorio e del diritto di difesa. Sembra potersi concludere, dunque, che il divieto di prova testimoniale comprime il diritto alla prova del contribuente, accentuando (anziché compensare) l'originale squilibrio esistente tra i contendenti, con sacrificio non solo del diritto di difesa del contribuente, ma anche del diritto all'effettività del contraddittorio.

De iure condito, il divieto di prova testimoniale, espresso e senza deroghe, sancito dall'art. 7, comma 4, della legge sul contenzioso tributario non consente a mio avviso di essere “*aggirato*” attraverso l'applicazione delle norme dettate dal codice civile in materia di prova, sulla base delle argomentazioni svolte nel capitolo terzo. Non si ritiene, inoltre, adottabile l'istituto della testimonianza scritta, come chiarito nel capitolo quarto.

Alla luce di quanto esposto si ritiene che l'unica strada praticabile sia un diretto intervento del legislatore, preferibilmente nell'ambito di una più vasta riforma strutturale volta a risolvere gli annosi e complessi nodi della giustizia fiscale.

Una riforma organica e sistematica che garantisca anche in materia tributaria l'attuazione del “*giusto processo*”, caducando dunque il divieto di prova testimoniale.

Una soluzione, *de iure condendo*, potrebbe essere quella di ammissione della prova testimoniale (orale) su richiesta motivata di parte, senza la necessità del *placet* manifestato dall'altra, almeno in tutti i casi in cui non sia altrimenti possibile per la parte (ricorrente e resistente) esercitare pienamente il diritto di difesa e di prova e, pertanto, il divieto sancito nel comma 4 dell'art. 7 appaia del tutto irragionevole.

In considerazione delle peculiarità del rito tributario e, al fine di contemperare le esigenze fondamentali di speditezza e di snellezza del processo (art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed art. 111 Cost. con riguardo alla ragionevole durata), si ritiene che la norma dovrebbe prevedere che l'istanza di parte venga sottoposta al vaglio del giudice ai fini dell'ammissione della prova. La prova testimoniale verrebbe ammessa solo ove ritenuta necessaria. Il suo eventuale diniego presupporrebbe un giudizio in merito alla sufficienza e completezza delle prove documentali già raccolte, andrebbe adeguatamente motivato in sentenza, e sarebbe suscettibile di impugnazione nei successivi gradi di giudizio.

La soluzione fin qui prospettata, qualora accolta in sede legislativa, sarebbe del tutto compatibile con il carattere dispositivo del processo tributario e sarebbe in grado, a giudizio di chi scrive, senza stravolgerne la tradizionale

struttura, di colmare le lacune avvertite da tempo in dottrina e segnalate da ultimo, in parte, anche dalla giurisprudenza di Cassazione, in tema di pieno esercizio del diritto di difesa nell'ambito del processo tributario, preservando l'imparzialità e la terzietà del giudice ed evitando, al contempo, l'abuso dell'istituto testimoniale.

BIBLIOGRAFIA

AUTORI:

- AIUDI, B., *Giusto processo?*, in *Boll. trib.*, 2000, p. 313 ss.;
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942;
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 373;
- ANDRIOLI V., *La convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il processo giusto*, in *Temi Rom.*, 1964, pag. 443 e ss.;
- ANDRIOLI V., *Diritto processuale civile*, Napoli, 1979, I, p. 27;
- ANGELONE M. – PALMIERI G., *La testimonianza scritta nel processo civile*, www.judicium.it;
- BAGLIONE T., MENCHINI, S., MICCINESI, M., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, p. 98 ss.;
- BARILE P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna 1984, p. 287;
- BATISTONI FERRARA F., *Processo tributario: riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pagg. 1603 e seguenti;
- BATISTONI FERRARA F., *Processo Tributario, riflessioni sulla prova*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, pagg. 1628 e ss.;
- BATISTONI FERRARA F., *Il regime probatorio del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2008, pag. 1267 ss. e spec. pag. 1272 ss.;
- BATISTONI FERRARA F., BELLE' B., *Diritto Tributario Processuale*, Padova, 2009, pag. 192;

BERLIRI A., *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, I, p. 156;

BERLIRI A., *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1941, I, pag 13;

A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, III, p. 128 ss.;

BLANDINI M., *Il processo tributario*, VII ed., Il sole 24 ore, Milano, 2007, pag.50;

CAIANELLO V., *Lineamenti del processo amministrativo*, Torino, 1979;

CALAMANDREI P., *Processo e giustizia*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1950, I, pag. 282;

CAPPELLETTI M., *Diritto di azione e diritto di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1961, pag. 1284;

CAVALLONE B., *Critica della teoria delle prove atipiche*, in *Riv. dir. proc.*, 1978, pag. 679 ss.;

CECCHETTI M., *Giusto processo*, in *Enc. dir*, aggiornamento, vol. V, Milano, 2001, p. 595, ivi 596 ss.;

CIPOLLA G.M., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 ss.;

CIPOLLA, G.M., *L'onere della prova*, in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, F., Torino, 1999, p. 528 ss.;

CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005;

COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, 2008, pag. 1688 ss.;

COMELLI A., *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corr. Trib.* 2013, pag.637 ss..

COMOGLIO L. P., *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970, p. 155;

COMOGLIO L. P., *Profili processuali e rilevanza processuale dell'avviso di accertamento*, in *Riv. not.*, 1984, II, p. 166 ss.;

COMOGLIO L. P., "I modelli di garanzia costituzionale del processo", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1991, p. 713, ivi p. 735;

COMOGLIO L. P., *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel processo tributario*, in *Riforme processuali e poteri del giudice*, Torino, 1996, p. 314;

COMOGLIO L. P., *Le prove civili*, a cura di P. LEANZA, Torino, 2006;

COMOGLIO L. P., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Relazione predisposta per il IV Seminario di studi e aggiornamento professionale per Magistrati tributari (sul tema generale *Questioni attuali, sostanziali e processuali, di diritto tributario*), in Torino, il 18 gennaio 2007;

COPPOLA P., *L'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario: un primo passo verso l'espressa abolizione del divieto di cui all'art. 7, D. lgs. n. 546/92*, in *Rivista online* n. 4/2013 *Innovazione e Diritto*;

COSTANTINO G., *Giusto processo e procedure concorsuali*, in *Foro it.*, 2001, I, p. 3452 ss., commento ad ordinanza Corte Cost. 28 maggio 2001, n. 167, VI, p. 3450 ss.;

DEL FEDERICO L., *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e art. 111 Cost.*, in *GT – Riv. Di Giur. Trib.*, 2005, pag. 154 e ss.;

DE MARCHI P. G., *Il nuovo Processo Civile*, Milano, 2009;

DENTI V., *Valori costituzionali e cultura processuale*, in *L'influenza dei valori costituzionali sui sistemi giuridici contemporanei*, Milano, 1985, II, pp. 814-816;

DE SALVIA M., *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, Napoli, 2001, p. 57 ss.;

DE SIERVO U., *Recenti sviluppi della Corte Costituzionale in relazione alla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo*, in www.cortecostituzionale.it.

DI LEGAMI R., *La riforma del processo civile e la testimonianza scritta*, su www.nelmerito.com dell'11 dicembre 2008;

DONDI, A., *Prova testimoniale nel processo civile*, in *DI*, IV, Civ., XVI, Torino, 1997, p. 40;

FAZZALARI E., *Prova testimoniale o dichiarazione di terzi addotte dall'amministrazione*, in *Giur. cost.*, 2000, pp. 141-142;

FALCONE G., *Dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in "Il Giornale del Dottore Commercialista", 2002, pagg. 6 e seguenti;

FANNI M., *Commento all'art. 7*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, 2011, pag. 131 ss.;

FERLAZZO NATOLI L., *In tema di esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *il fisco*, 2002, pag. 6963 e ss.;

FINOCCHIARO G., *Sul regime giuridico delle scritture private provenienti da terzi*, in *Corr. giur.*, 2011, pag. 201 ss.;

FORTUNA E., *Il divieto della prova testimoniale e il giusto processo tributario*, in "il fisco" n. 19/2007, fascicolo n. 1, pag. 2715;

GAFFURI G. F., *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, p. 551 ss.;

GAFFURI G., *Lezioni di Diritto Tributario, Parte Generale* – Cedam 1989;

GALLO F., *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. Trib.*, 2000, pagg. 17-18;

GALLO F., *Verso un "giusto processo"*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 11;

GARCEA A., *La giurisdizione delle commissioni tributarie ed i principi del "giusto processo"*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2001, n. 3, pag. 484 e ss.;

GIANNINI A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, I, p. 289;

GLENDI C., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, pag. 949;

GLENDI C., *L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, 4, p. 1126 ss.;

GLENDI C., *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario* in *GT Rivista di Giurisprudenza tributaria* n. 9/2007;

GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, pag. 54 ss., con nota di LA SCALA A.E., *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*;

GOBBI C., *Il processo tributario*, Giuffrè, 2011;

GRASSO, E., *La collaborazione nel processo civile*, in *Studi in onore di Edoardo Grasso*, Milano, 1999, p. 432;

GRAZIOSI A., *Usi e abusi di prove illecite e prove atipiche nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, pag. 693 ss.;

GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo, la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussilia)*, in *Rass. Trib.*, 2007, pag. 216;

LAMBERT G., *L'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1975, 20, pp. 1485–1493;

- LAMBERTI C., *La prova testimoniale nel giudizio tributario* in *GT Rivista di Giurisprudenza tributaria* n. 5/2005;
- LA ROSA S., *La fase istruttoria nel processo davanti alle Commissioni Tributarie*, in *Boll. Trib.*, 1982, pag. 1263;
- LA ROSA S., *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, pagg. 297 e ss.;
- LA SCALA A. E., *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1/2012, pag. 90;
- LATTANZIO A., *Manuale del processo tributario*, Edizioni Ad Maiora, 2012;
- LAUDISA, L., *Prova testimoniale (Diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, XXIII, Roma, Istituto della Enciclopedia italiana, 1990, p. 1;
- LOMBARDI, S., *Dichiarazioni di terzi contenute in processi verbali: riflessioni su prova testimoniale, prova documentale ed elemento indiziario*, in *Boll. trib.*, 1996, p. 764 ss.;
- LUISO F.P., *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, in "Dir. proc. amm.", 2000, pag. 339;
- LUPI R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, A., Padova, 1994, p. 281 ss.;
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1998, pag. 217;

MAFFEZZONI, F., *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 23, p. 1697 ss.;

MAGNONE CAVATORTA S., *La valenza probatoria innanzi alle C.T. delle dichiarazioni stragiudiziali di terzi prodotte dal contribuente*, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2003, pag. 1049;

MANCAZZO A., STRIDI L., *Frodi 'carosello' e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti*, in "il fisco" n. 9/2010, fascicolo n. 1, pag. 1333;

MANDRIOLI C., *Corso di diritto processuale civile*, XI ed., Torino, 1997, II, p. 236;

MANZONI E., *Processo Tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale italiano*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, pag. 1095;

MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente (nelle imposte dirette e nell'IVA)*, Milano, 1993;

MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, pag. 793;

MARCHESELLI A., *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, in *Dir. pratic. trib.*, 2003;

MARCHESELLI A., *Asimmetrie nel diritto alla prova tra fisco e contribuente e diritto di difesa*, in *Giust. trib.* 2007;

MARCHESELLI A., *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo può essere derogata se si controverta sulle sanzioni*, in *GT*, 2007, pagg. 393 e 394;

MARCHESELLI A., *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rassegna tributaria* n. 1/2009;

MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli 2009;

MARCHESELLI A., *Riforma del diritto civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2010, 1, p. 5 ss.;

MARINI G., *Note in tema di costituzione a mezzo posta nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2002, 6, pp. 2064-2069;

MENCHINI S., *Commento all'art. 7*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi, Milano, 2004, pag. 101 ss;

MICELI R., *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità!*, in *Riv. Dir. Trib.* 2004 fasc. 12, pag. 763 e ss.;

MICCINESI M., *Il nuovo processo tributario*, Milano 1997, pag. 88.

MICHELI G.A., *Sulla possibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, p. 13 ss.;

MICHELI G.A., *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1940, I, pag. 225;

MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1913 ss.;

MOSCHETTI F., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 1994, I, pag. 837;

MOSCHETTI G., *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in “*Dir. prat. Trib.*”, 1999, II, pag. 5;

MOSCHETTI G., *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, pag. 17;

MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 345 ss.;

MULEO S., *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. trib.* n. 6/2002, pagg. 1989 e seguenti;

MULEO S., *È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità*, in *Corr. trib.*, 2010, pag. 748;

NASI A., *Contraddittorio (Principio del)*, in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, p. 720;

NASTASIA A., *Il valore probatorio delle dichiarazioni rese da soggetti terzi*, in “*il fisco*” n. 32/2007, fascicolo n. 1, pag. 4684;

NENCHA M., *Le dichiarazioni testimoniali nell'accertamento e nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 2001, p. 253 ss.;

OLIVIERI G., *La ragionevole durata del processo di cognizione (qualche considerazione sull'art. 111, 2° comma, Cost.)*, in *Foro it.*, 2000, V, p. 251 ss.;

PAPARELLA F., *Le dichiarazioni di terzi e la prova testimoniale. Profili sistematici*, in *Il processo tributario* a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Padova, 2008, pag. 213 ss.;

PATTI S., *Prova testimoniale civile*, in *Il Diritto, Enc. giur.*, dir. da S. Patti, Milano, 2007, XII, pag. 444;

PERRUCCI U., *La prova testimoniale indiretta nel processo tributario*, in *Bollettino Tributario* n. 17/2004, pag. 1215;

PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè editore, 2010;

PUGLIESE M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 19 e ss.;

RENTI E., *Atti processuali*, in *Enc. dir.*, Milano, 1959, p. 107;

RICCIONI A., *L'ammissibilità ai fini probatori delle dichiarazioni rese da terzi in ambito extraprocessuale in rapporto al divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in "il fisco" n. 14/2003, fascicolo n. 1.;

RONCO A., *Riflessioni sulla disciplina processuale e sull'efficacia probatoria delle scritture provenienti da terzi*, in *Riv. dir. civ.*, 1986, II, pag. 545 ss.;

RUSSO P., *Sul divieto di prova testimoniale nel processo tributario* in *Rassegna Tributaria* n. 2/2000;

RUSSO P., *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.* n. 2/2000, pagg. 567;

RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2004, pag. 11;

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 171;

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte dirette e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag. 295 ss.;

SANTA S., PUNZI, C., *Diritto processuale civile*, XI ed., Padova, 1993, p. 375 ss.;

SANTA S., PUNZI C., *Diritto processuale civile*, Padova, 2000, p. 183 ss.;

SANTI ROMANO, *Le giurisdizioni amministrative speciali*, monografia nel *Trattato di diritto amministrativo* diretto da VITTORIO EMANUELE ORLANDO.

SCARDACCIONE A., *Le prove*, Torino, 1971, pag. 269;

SCHIAVOLIN R., *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. Sc. Fin.*, 1989, I, pag.550;

SCHIAVOLIN R., *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, F., Torino, 1999, p. 473 ss.;

TARUFFO M., *Prova (in generale)*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., Torino, 1997, XVI, pagg. 25-27;

TARUFFO M., *Prova testimoniale*, in *Enc. dir.*, XXXVII, pp. 731–752;

TARZIA G., *L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, pp. 6-7;

TESAURO F., *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Il fisco*, 2002, n. 40, p. 23 ss.;

TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario* in *Rassegna tributaria* n. 1/2006;

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Giappichelli editore, 2009;

TOSI L., “*Testimonianza orale*” e “*testimonianza scritta*” nel processo tributario, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, pag. 761 ss.;

TROCKER N., *Il rapporto processo–giudizio nel pensiero di Piero Calamandrei*, in *Riv. dir. proc.*, 1989, p. 968;

TURCHI A., *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, in “*Riv. Dir. trib.*”, 2002, I, pag. 518;

VANZETTI M., *L'irrisolto problema della disciplina processuale delle scritture provenienti da terzi estranei al giudizio e della loro eventuale efficacia probatoria*; in *Foro it.*, 2010, I, pag. 2683 ss.;

VASSALLI G., *Il diritto alla prova nel processo penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1968, pag. 12;

VENTURINI L., *La testimonianza scritta*, in www.ratio.iuris.it.

VIGORITI, V., *Garanzie costituzionali del processo civile. "Due process of Law" e art 24 cost.*, Milano, 1970;

VIOTTO A., *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, pagg. 53 e ss.;

GIURISPRUDENZA

a) Corte di Cassazione:

Cass. 3 dicembre 1983, n. 7240;

Cass. 19 gennaio 1990, n. 316;

Cass. 16 aprile 1992 n. 4696;

Cass. 25 maggio 1993 n. 5870;

Cass. 26 settembre 1995, n. 10174 in banca dati “*fisconline*”;

Cass. 31 gennaio 1996, n. 2092, in *Giust. civ. mass.*, 1996;

Cass. 19 dicembre 1997, n. 12854, *CTrib*, 1998, 1897;

Cass., Civ., sez. I, 12 novembre 1998, n. 11420, in *Boll. Trib.*, 2000, p. 385;

Cass. 22 dicembre 1999, n. 316;

Cass. 15 novembre 2000, n. 14774;

Cass. 23 dicembre 2000, n. 16166;

Cass. 7 febbraio 2001, n. 1701, in *B.T.*, 2001 pag. 1572;

Cass. 20 novembre 2001, n. 14571;

Cass. 25 gennaio 2002, n. 903, in *Banca Dati BIG*, IPSOA;

Cass. 11 marzo 2002, n. 3526;

Cass. 25 marzo 2002, n. 4269, in *Corr. Trib.* n. 37/2002, pag. 3366;

Cass. 14 agosto 2002, n. 12210, in *Banca Dati BIG*, IPSOA;

Cass. 6 novembre 2002, n. 15538, in *Banca Dati BIG*, IPSOA;

Cass. 26 marzo 2003, n. 4423, in *il fisco* n. 15/2003;

Cass. 26 marzo 2003, n. 4423, in *Corr. Trib.* n. 20/2003, pag. 1643;

Cass. 15 aprile 2003, n. 5957, in *Corr. Trib.* n. 20/2003, pag. 1643;

Cass. 16 settembre 2003, n. 13605;

Cass. 5 novembre 2003, n. 1658;

Cass. 29 luglio 2005, n. 16032;

Cass. 2 novembre 2005, n. 21268;

Cass. 10 febbraio 2006, n. 2940;

Cass. 10 febbraio 2006, n. 2942;

Cass. 29 settembre 2006, n. 21233;

Cass. 15 gennaio 2007, n. 703;

Cass. 5 febbraio 2007, n. 2450;

Cass. 23 febbraio 2007, n. 4225;

Cass. 20 aprile 2007, n. 9402;

Cass. 16 maggio 2007, n. 11221, in “*Boll. trib.*”, 2008;

Cass. 11 aprile 2008, n. 9610;

Cass. 16 aprile 2008, n. 9958, in “*il fisco*” n. 19/2008, fascicolo 1, pag. 3499;

Cass. 21 aprile 2008, n. 10261, in “*Corr. trib.*”, 2008, pag. 1716;

Cass. 15 maggio 2008 n. 12201, in banca dati “*fisconline*”;

Cass. 5 settembre 2008, n. 22443;

Cass. 9 dicembre 2009, n. 25713;

Cass., S.U., 18 dicembre 2009, sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638;

Cass. 15 gennaio 2010, n. 587;

Cass. 27 gennaio 2010, n. 1650, in banca dati *“fisconline”*;

Cass. 23 febbraio 2010, n. 4306;

Cass. 14 maggio 2010, n. 11785;

Cass. S.U. 23 giugno 2010, n. 15169 in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA;

Cass. 6 luglio 2010, ordinanza n. 15905;

Cass. 22 settembre 2010, n. 20025, in banca dati *“fisconline”*;

Cass. 04 marzo 2011, n. 5182;

Cass. 5 maggio 2011, n. 9876.

Cass. 30 settembre 2011, n. 20032;

Cass. 7 ottobre 2011, n. 20580;

Cass. 13 ottobre 2011, n. 21136;

Cass. 28 dicembre 2011, n. 29185;

Cass. 28 settembre 2012, n. 16576;

Cass. 5 dicembre 2012, n. 21813;

Cass. 24 gennaio 2013, n. 1662;

Cass. 7 febbraio 2013, n. 2916, in banca dati *fisconline*;

Cass. 27 marzo 2013, n. 7714;

b) Corte Costituzionale:

Corte Cost., 22 dicembre 1980 n. 188, in *Foro.it*, 1981, I, pag. 318.

Corte Cost., 22 aprile 1986 n. 102, in *Giur. Cost.*, 1986, I, pag. 565.

Corte Cost. ordinanza 26 novembre 1987, n. 506 in *Dir. proc. Amm.*, 1988, pag. 84;

Corte Cost. ordinanza 23 febbraio 1989, n. 76, in *Giur. Cost.*, 1989, I, pag. 370;

Corte Cost., ordinanza 23 aprile 1998, n. 141;

Corte Cost. ordinanza 10 gennaio 1991, n. 6;

Corte Cost. 25 marzo 1992, n. 124, in *Giur. cost.*, 1992, p. 1064;

Corte Cost. 22 aprile 1992, n. 186, ivi, p. 1343;

Corte Cost. ordinanza 8 luglio 1992, n.328, in *Dir. prat. Trib.*, 1992, II, pag. 1224.;

Corte Cost. 15 settembre 1995, n. 432, ivi, 1995, p. 3371;

Corte Cost. 24 aprile 1996, n. 131;

Corte Cost. 20 maggio 1996, n. 155, in *Foro it.*, 1996, I, p. 1898;

Corte Cost. 31 maggio 1996, n. 177 in *Foro it.*, 1996, I, p. 2268;

Corte Cost., 22 ottobre 1997 n. 317, in *www.giurcost.org*.

Corte Cost., 11 febbraio 1999 n. 26, in *Giur. Cost.*, 1999, I, pag. 176.

Corte Cost., 22 ottobre 1999 n. 388, in *Foro.it*, 1999, I, pag. 388;

Corte Cost. 21 gennaio 2000, n.18, in *Guida normativa de Il Sole 24-Ore*
del 4 febbraio 2000, pagg. 27 e ss.;

Corte Cost. ordinanza 28 maggio 2001, n. 167;

c) Corte di Giustizia europea:

Corte di Giustizia, sent. 24.03.1988, causa C-104/86;

Corte di Giustizia, sent. C-85/95, Reisdorf, punto 26;

d) Corte europea dei diritti dell'uomo:

Corte E.D.U., Sentenza *Irlanda c. Regno Unito* del 18 gennaio 1976;

Corte E.D.U., Sentenza *Loizidou c. Turchia* del 18 Dicembre 1996;

Corte E.D.U., Sentenza *Jussila v. Finland* del 23 novembre 2006 n.
73053/01.

PRASSI

Circolare Guardia di Finanza, 29 dicembre 2008 n. 1/2008;

Circolare Agenzia delle Entrate, 31 marzo 2010, n. 17/E.